



nr. 1 - 2008

**ANALISI DELLA DIRETTIVA
2006/43/CE (17 MAGGIO 2006)
RELATIVA ALLE REVISIONI LEGALI
DEI CONTI ANNUALI
E CONSOLIDATI**

Gruppo di Lavoro VIII Direttiva

ASSIREVI

nr. 1 - 2008

**ANALISI DELLA DIRETTIVA
2006/43/CE (17 MAGGIO 2006)
RELATIVA ALLE REVISIONI LEGALI
DEI CONTI ANNUALI
E CONSOLIDATI**

Gruppo di Lavoro VIII Direttiva

ASSIREVI

INTRODUZIONE

Assirevi riunisce 14 delle 22 società di revisione attualmente iscritte all'Albo Consob, che svolgono la revisione contabile di società quotate per oltre il 99% della capitalizzazione di borsa. Essa ha lo scopo di fornire supporto tecnico-professionale all'attività delle proprie associate e di promuovere, attraverso studi ed attività di formazione, lo sviluppo di elevati *standard* qualitativi della professione di revisore contabile.

L'Associazione rappresenta dunque un osservatorio privilegiato della revisione contabile, istituto centrale per la trasparenza nell'informativa economico-finanziaria e per la tutela del pubblico risparmio.

In tale veste, Assirevi si è data da ultimo l'obiettivo di divulgare, attraverso la pubblicazione dei presenti Quaderni, gli approfondimenti e gli studi svolti al suo interno con il contributo delle Associate. Tale attività è diretta a fare chiarezza in ordine a ruoli, funzioni e responsabilità delle società di revisione, nonché a far conoscere la posizione dell'Associazione con riguardo a tematiche di attualità, in particolar modo inerenti modifiche legislative prospettate o già intervenute.

In tale contesto, il primo Quaderno non poteva che essere dedicato all'esame della “*Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati*” (nel seguito, per comodità la “nuova VIII direttiva” o anche solo l’“VIII Direttiva”) approvata dal Parlamento Europeo e dal Consiglio il 17 maggio 2006, destinata a modificare il panorama della disciplina dell'*audit* vigente nel nostro ordinamento.

In qualità di soggetti che si trovano quotidianamente ad operare con un sistema di regole in alcuni casi non sempre efficiente ed adeguato al raggiungimento degli obiettivi della revisione, le Associate di Assirevi ritengono infatti che il sistema italiano possa trarre giovamento dalle innovazioni conseguenti all'adozione dell'VIII Direttiva.

Secondo le indicazioni del Legislatore comunitario, il recepimento dell'VIII Direttiva sarebbe dovuto intervenire entro il 29 giugno 2008 (art. 53 VIII Direttiva).

A tal fine, l'art. 24 della Legge 25 febbraio 2008 n. 34 (“Legge Comunitaria 2007”) aveva delegato il Governo ad adottare, entro il soprarichiamato termine, uno o più decreti legislativi finalizzati ad armonizzare la normativa nazionale con le prescrizioni comunitarie.

I criteri e i principi direttivi dettati dalla suddetta Legge per l'adozione dell'VIII Direttiva nel nostro paese evidenziavano le aree maggiormente interessate dal cambiamento conseguente alla riforma europea.

Si tratta, in particolare:

- dell'ambito di applicazione dell'obbligo della revisione legale dei conti in relazione a diversi tipi di società;
- del coordinamento delle funzioni rispettivamente di competenza del revisore e del collegio sindacale;
- della definizione di norme in tema di albo dei revisori, abilitazione e formazione continua degli stessi;
- dell'implementazione di un efficace sistema di controllo pubblico di vigilanza sui revisori;
- del regime della responsabilità civile dei revisori;
- dell'individuazione degli enti di interesse pubblico;
- dell'introduzione del comitato per il controllo interno mediante soluzioni che consentano di evitare la moltiplicazione di organi sociali;
- dell'applicazione obbligatoria dei principi internazionali di revisione;
- del riordino della disciplina sanzionatoria in materia di revisione.

Dall'elenco sopra riportato emerge con evidenza che il recepimento dell'VIII Direttiva rappresenta un'occasione importante per procedere ad una rivisitazione organica della disciplina della revisione contabile e per risolvere definitivamente le numerose problematiche connesse alla stratificazione normativa che ha interessato nel tempo tale istituto.

Nel maggio 2008 il Ministero dell'Economia – Dipartimento del Tesoro ha emanato un documento di consultazione volto ad illustrare le innovazioni da apportare alla disciplina vigente in materia di revisione in occasione dell'attuazione dell'VIII Direttiva (il “Documento di Consultazione”).

Assirevi, insieme ad altri soggetti interessati, ha accolto con attenzione l'invito a formulare osservazioni e commenti sul Documento in questione.

Una volta conclusa la pubblica consultazione, il Governo non ha tuttavia provveduto, entro il suddetto termine del 29 giugno 2008, ad emanare il decreto legislativo volto a recepire nel nostro ordinamento le disposizioni comunitarie.

La delega per l'adozione dell'VIII Direttiva è stata perciò nuovamente inserita nel Disegno di Legge Comunitaria 2008, ragionevolmente destinato a divenire Legge Comunitaria 2008 entro la fine dell'esercizio in corso.

Tale delega risulta tuttavia generica e, diversamente da quanto previsto nella Legge Comunitaria 2007, non fornisce alcun dettaglio in merito ai criteri e alle linee guida per il recepimento della normativa europea. Essa si limita a stabilire che *“il Governo è delegato ad adottare, entro la scadenza del termine di recepimento fissato dalle singole direttive, i decreti legislativi recanti le norme occorrenti per dare attuazione alle direttive comprese negli elenchi di cui agli allegati A e B [tra cui è inserita la Direttiva 2006/43/CE – n.d.r.]. Per le direttive elencate negli allegati A e B il cui termine di recepimento sia già scaduto ovvero scada nei tre mesi successivi alla data di entrata in vigore della presente legge [come per l'appunto la Direttiva 2006/43/CE – n.d.r.] il Governo è delegato ad adottare i decreti legislativi di attuazione entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge”*.

In proposito, Assirevi auspica che il Legislatore nazionale provveda, nella fase di discussione in Parlamento del disegno di legge, ad implementare il contenuto della nuova delega, richiamando quantomeno i principi di recepimento già contenuti nella Legge Comunitaria 2007.

Merita inoltre di essere ricordato che, al pari della Legge Comunitaria 2007, il Disegno di Legge Comunitaria 2008 delega al Governo il potere di procedere al riordino normativo nelle materie interessate dalle direttive comunitarie, anche attraverso l'elaborazione di testi unici e codici di settore.

In occasione del recepimento dell'VIII Direttiva potrebbe così trovare attuazione quella generale armonizzazione della normativa nazionale in tema di revisione, già prospettata nel Documento di Consultazione, fondamentale per rendere il sistema dell'*audit* nel nostro Paese efficiente e chiaro, superando le duplicazioni e le contraddizioni normative oggi esistenti. Potrebbe essere altresì l'occasione per chiarire aspetti della legislazione fiscale che già oggi determinano, e che ancora di più in futuro potranno determinare, riflessi sull'attività di revisione.

Nel presente Quaderno, Assirevi ha condotto un esame analitico dell'VIII Direttiva, procedendo ad un raffronto della stessa, articolo per articolo, con la disciplina attualmente vigente in Italia.

Inoltre, in relazione a ciascun articolo dell'VIII Direttiva, sono stati forniti, per completezza informativa, alcuni brevi cenni in ordine allo stato di recepimento della normativa comunitaria negli ordinamenti francese, inglese, tedesco e spagnolo. Tali informazioni sono state tratte dal documento pubblicato in data 4 agosto 2008 dalla Commissione Europea e da altre fonti professionali disponibili.

L'analisi contenuta nel Quaderno è accompagnata da un commento diretto ad evidenziare innanzitutto i punti in cui la normativa attualmente esistente si discosta dai principi della disciplina comunitaria.

In secondo luogo, nel testo qui unito, Assirevi ha formulato ipotesi di recepimento dell'VIII Direttiva finalizzate a risolvere le problematiche che la disciplina vigente ha ingenerato nel sistema dell'*audit*, per difetti di chiarezza, di coordinamento o per lacune normative.

Nella sezione dei commenti sono stati inseriti altresì alcuni richiami a tematiche trattate nel Documento di Consultazione che appaiono ad oggi ancora attuali in vista dell'emanazione del decreto di attuazione della disciplina comunitaria.

Assirevi auspica che le considerazioni formulate nel presente Quaderno siano di utilità nell'esame dell'VIII Direttiva e nelle fasi di recepimento della medesima.

INDICE

GLOSSARIO GENERALE

GLOSSARIO DEGLI ORDINAMENTI FRANCESE, TEDESCO, INGLESE E SPAGNOLO

CAPO I - OGGETTO E DEFINIZIONI (Articoli 1 e 2)

Articolo 1	Oggetto	9
Articolo 2	Definizioni	14

CAPO II - ABILITAZIONE, FORMAZIONE CONTINUA E MUTUO RICONOSCIMENTO (Articoli da 3 a 14)

Articolo 3	Abilitazione dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile	23
Articolo 4	Onorabilità	28
Articolo 5	Revoca dell'abilitazione	30
Articolo 6	Titoli e diplomi	33
Articolo 7	Esame di idoneità professionale	34
Articolo 8	Controllo delle conoscenze teoriche	36
Articolo 9	Esenzioni	38
Articolo 10	Tirocinio	39
Articolo 11	Qualifica acquisita tramite esperienza di lunga durata	42
Articolo 12	Combinazione di tirocinio e formazione teorica	45
Articolo 13	Formazione continua	46
Articolo 14	Abilitazione dei revisori legali di altri Stati membri	48

CAPO III - ISCRIZIONE ALL'ALBO (Articoli da 15 a 20)

Articolo 15	Albo	51
Articolo 16	Iscrizione all'albo dei revisori legali	56
Articolo 17	Iscrizione all'albo delle imprese di revisione contabile	58
Articolo 18	Aggiornamento delle informazioni contenute nell'albo	61
Articolo 19	Responsabilità per le informazioni contenute nell'albo	63
Articolo 20	Regime linguistico	65

CAPO IV - DEONTOLOGIA PROFESSIONALE, INDIPENDENZA, OBIETTIVITA', RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE (Articoli da 21 a 25)

Articolo 21	Deontologia professionale	67
Articolo 22	Indipendenza e obiettività	69
Articolo 23	Riservatezza e segreto professionale	75
Articolo 24	Indipendenza e obiettività dei revisori legali che effettuano la revisione legale per conto delle imprese di revisione contabile	79
Articolo 25	Corrispettivi per la revisione	80

CAPO V - PRINCIPI DI REVISIONE E RELAZIONI DI REVISIONE (Articoli da 26 a 28)

Articolo 26	Principi di revisione	85
Articolo 27	Revisioni legali dei conti consolidati	91
Articolo 28	Relazioni di revisione	95

CAPO VI - CONTROLLO DELLA QUALITA' (Articolo 29)	
Articolo 29 Sistemi di controllo della qualità	99
CAPO VII - INDAGINI E SANZIONI (Articoli 30 e 31)	
Articolo 30 Sistemi di indagine e sanzioni	105
Articolo 31 Responsabilità dei revisori legali	112
CAPO VIII - CONTROLLO PUBBLICO E ACCORDI TRA STATI MEMBRI (Articoli da 32 a 36)	
Articolo 32 Principi in materia di controllo pubblico	115
Articolo 33 Cooperazione tra i sistemi di controllo pubblico a livello comunitario	121
Articolo 34 Mutuo riconoscimento degli accordi tra Stati membri	122
Articolo 35 Designazione delle autorità competenti	123
Articolo 36 Segreto professionale e cooperazione tra gli Stati membri	124
CAPO IX - DESIGNAZIONE E REVOCA (Articoli 37 e 38)	
Articolo 37 Designazione dei revisori legali o delle imprese di revisione contabile	127
Articolo 38 Revoca e dimissioni dei revisori legali o delle imprese di revisione contabile ..	131
CAPO X - DISPOSIZIONI SPECIALI RIGUARDANTI LE REVISIONI LEGALI DEI CONTI DEGLI ENTI DI INTERESSE PUBBLICO (Articoli da 39 a 43)	
Articolo 39 Applicazione agli enti di interesse pubblico non quotati	133
Articolo 40 Relazione di trasparenza	134
Articolo 41 Comitato per il controllo interno e per la revisione contabile	137
Articolo 42 Indipendenza	146
Articolo 43 Controllo della qualità	150
CAPO XI - ASPETTI INTERNAZIONALI (Articoli da 44 a 47)	
Articolo 44 Abilitazione dei revisori di paesi terzi	151
Articolo 45 Iscrizione all'albo e controllo dei revisori e degli enti di revisione contabile di paesi terzi	152
Articolo 46 Deroga in caso di equivalenza	156
Articolo 47 Cooperazione con le autorità competenti di paesi terzi	158
CAPO XII - DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI (Articoli da 48 a 50)	
Articoli 48 - 50: OMISSIS (Le disposizioni non vengono commentate in quanto si riferiscono ad aree non rientranti nell'intervento normativo di competenza degli Stati membri) ..	161
Articolo 51 Disposizione transitoria	162
Articolo 52 Armonizzazione minima	163
Articoli 53 e 55: OMISSIS (Le disposizioni non vengono commentate in quanto si riferiscono ad aree non rientranti nell'intervento normativo di competenza degli Stati membri) ..	164

GLOSSARIO GENERALE

Albo Speciale: Albo tenuto dalla Consob ai sensi dell'art. 161, comma 1, TUIF

C.C.: Codice Civile

CNDC: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (già Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri)

Codice Assicurazioni: Decreto Legislativo 7 settembre 2005, n. 209

Codice di Autodisciplina: Codice di autodisciplina delle società quotate predisposto dal Comitato per la Corporate Governance Borsa Italiana S.p.A.

Commissione Paritetica: Commissione per la statuizione dei principi di revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri

Documento di Consultazione: documento per la pubblica consultazione emanato nel maggio 2008 dal Ministero dell'Economia – Dipartimento del Tesoro, inerente l'attuazione della Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la Direttiva 84/253/CEE del Consiglio

IAASB: International Auditing and Assurance Board

IFAC: International Federation of Accountants

ISA: International Standards on Auditing emanati dall'International Federation of Accountants

Legge Comunitaria 2007: Legge 25 febbraio 2008, n. 34

Legge Risparmio: Legge 28 dicembre 2005, n. 262 in materia di disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari

Principio di Indipendenza: documento *“Principi sull'indipendenza del revisore”* emanato dal CNDC e raccomandato da Consob in data 5 ottobre 2005

PR: Principi di Revisione emanati dal CNDC e raccomandati da Consob

Registro: Registro dei Revisori Contabili istituito presso il Ministero della Giustizia ai sensi dell'art. 1 D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88

RE: Regolamento di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 concernente la disciplina degli emittenti adottato dalla Consob con delibera n. 11971 del 14 maggio 1998, come da ultimo modificato con delibera n. 15915 del 3 maggio 2007, n. 15960 del 30 maggio 2007 e n. 16515 del 18 giugno 2008

TUB: Decreto Legislativo 1 settembre 1993, n. 385

TUIF: Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58

VIII Direttiva: Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati approvata dal Parlamento Europeo e dal Consiglio in data 17 maggio 2006 e modificata dalla Direttiva 2008/30/CE dell'11 maggio 2008.

GLOSSARIO DEGLI ORDINAMENTI FRANCESE, TEDESCO, INGLESE E SPAGNOLO

Francia

ACAM: Autorité de contrôle des Assurances et des mutuelles

AMF: Autorité des Marchés Financiers

CNCC: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

CRCC: Compagnies Régionales des Commissaires aux Comptes

H3C: Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Gran Bretagna

AADB: Accountancy and Actuarial Discipline Board (*operating body* dell’FRC)

AAPA: Association of Authorised Public Accountants

ACCA: Association of Chartered Certified Accounts

AIA: Association of International Accountants

AIU: Audit Inspection Unit (facente parte del POB)

APB: Auditing Practise Board (*operating body* dell’FRC)

ASB: Accounting Standards Board (*operating body* dell’FRC)

BAS: Board for Actual Standards (*operating body* dell’FRC)

CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

FRC: Financial Reporting Council

FRRP: Financial Reporting Review Panel (*operating body* dell’FRC)

ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England and Wales

ICAI: Institute of Chartered Accountants in Ireland

ICAS: Institute of Chartered Accountants in Scotland

Maintaining body: il *Recognised Supervisory Body* incaricato della tenuta dell’Albo dei revisori

POB: Professional Oversight Board (*operating body* dell’FRC)

Regulatory bodies: gli organismi preposti alla vigilanza sull’attività di revisione legale e all’effettuazione dei controlli di qualità (RSB, RQB, POB/AIU, Ministero competente in materia di revisione legale)

RSB: Recognised Supervisory Body

RQB: Recognised Qualifying Body

TAG: Technical Advisory Group (facente parte dell’APB)

Germania

APAK: AbschlussprüferAufsichtskommission (organo di controllo pubblico sull’attività di revisione)

BilMoG: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (legge di modernizzazione della contabilità, presentazione del bilancio e revisione)

BPG: Buchprüfungsgesellschaften (associazione professionale dei vBP)

vBP: vereidigte Buchprüfer (revisore legale dei conti, limitatamente alle piccolo-medie imprese)

WP: Wirtschaftsprüfer (revisore legale dei conti)

WPG: Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (associazione professionale dei WP)

WPK: Wirtschaftsprüferkammer (organo di autogoverno dei revisori legali)

WPO: Wirtschaftsprüferordnung (normativa sulla revisione legale)

Spagna

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (organo di controllo pubblico sull’attività di revisione)

ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas (albo dei revisori)

OGGETTO E DEFINIZIONI

(Articoli 1 e 2)

Articolo 1

Oggetto

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>La presente direttiva stabilisce norme riguardanti la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati</p>	<p>L’VIII Direttiva è destinata ad avere un impatto modificativo in primo luogo sulle seguenti disposizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - art. 2409-<i>bis</i> e ss. C.C.; - artt. 9, 116, 156 e ss. TUIF; - art. 145 e ss. RE; - D. Lgs. 88/1992; - D.P.R. 99/1998; - art. 102 e ss. Codice Assicurazioni; - Art. 52 TUB. <p>Si ricorda inoltre che dovranno essere oggetto di coordinamento con la nuova disciplina anche le leggi speciali che prevedono obblighi di revisione, nell’ambito delle quali figurano ancora rinvii al DPR 136/75. A titolo esemplificativo, tra le tante, si ricordano le seguenti disposizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - società cooperative (D. Lgs. 2 agosto 2002 n. 220): revisione da parte di società iscritte all’Albo Speciale o nel Registro, convenzionate con l’associazione nazionale di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo. Il D.M. 16 novembre 2006 fissa criteri e modalità di scelta delle società di revisione; - società che svolgono attività di importazione, trasporto e spacciamento, stoccaggio, distribuzione e vendita gas (D. Lgs. 23 maggio 2000 n. 164): tenute alla certificazione del bilancio; - società che svolgono distribuzione energia elettrica (Legge 9 gennaio 1991 n. 9): bilanci sottoposti a società di revisione; - società concessionarie autostradali (Legge 23 dicembre 1992 n. 498): certificazione del bilancio ai sensi del D.P.R. 136/75; - imprese di costruzioni (Decreto Presidente Consiglio 27 febbraio 1988): certificazione del bilancio ai sensi del D.P.R. 136/75 da una società di revisione iscritta all’Albo Speciale; - imprese costruzione e riparazione navale (Legge 14 agosto 1982 n. 598): bilancio certificato da società autorizzate ai sensi dell’art. 8 D.P.R. 136/75;

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<ul style="list-style-type: none"> - società municipalizzate (D.L. 22 dicembre 1981): collegio dei revisori affiancato da società di certificazione; - consorzio obbligatorio oli usati (D.P.R. 23 agosto 1982 n. 691): revisione da parte di società autorizzate ai sensi del D.P.R. 136/75; - società che ricorrono a finanziamenti agevolati (Legge 12 agosto 1977 n. 1258): bilancio certificato da società aventi i requisiti di cui all'art. 8 D.P.R. 136/75; - imprese controllate da enti di gestione delle partecipazioni statali (Legge 12 agosto 1977 n. 675): revisione da parte di società autorizzate ai sensi dell'art. 8 D.P.R. 136/75; - società editoriali (Legge 7 marzo 2001, n. 62): bilancio di esercizio cui si riferiscono i contributi sottoposto alla certificazione di una società di revisione scelta tra quelle di cui all'Albo Speciale.

COMMENTI

Nel Documento di Consultazione, anche in considerazione dell'ampio tenore della deleghe conferite dagli artt. 5 e 24 della Legge Comunitaria 2007, si prospettava l'opportunità di procedere, in occasione dell'attuazione dell'VIII Direttiva, ad una complessiva rivisitazione della disciplina nazionale in tema di revisione legale mediante l'accorpamento in un unico testo normativo di tutte le disposizioni vigenti in materia, nonché l'abrogazione o il coordinamento delle norme attualmente contenute in numerosi testi di legge.

Assirevi condivide la proposta avanzata dal Ministero in quanto le previsioni sulla revisione legale risultano attualmente disseminate in varie fonti normative, frequentemente non coordinate tra di loro e nell'ambito delle quali figurano ancora rinvii al D.P.R. 136/75.

Come già ricordato nell'Introduzione, anche il Disegno di Legge Comunitaria 2008 prevede una espressa delega al Governo di procedere al riordino normativo nelle materie interessate dalle direttive comunitarie, eventualmente attraverso l'elaborazione di testi unici e codici di settore.

Si auspica dunque che il Legislatore, nell'ambito del recepimento dell'VIII Direttiva, dia effettivo seguito ad una generale armonizzazione della normativa nazionale in tema di revisione. In tale contesto, sarebbe altresì opportuno un riesame dei compiti conferiti dalla legge al revisore in quanto, in alcune fattispecie previste dalla disciplina vigente, sono state assegnate a tale soggetto attività diverse dalla revisione contabile in senso stretto ed estranee alle competenze attribuite al revisore medesimo dall'VIII Direttiva.

Sotto diverso profilo, la Legge Comunitaria 2007 prevedeva che nel recepimento dell'VIII Direttiva il Legislatore individuasse *"le società obbligate a sottoporre a revisione il bilancio secondo quanto previsto dalla normativa comunitaria"*.

Come ricordato nell'Introduzione, la delega al Governo per il recepimento dell'VIII Direttiva contenuta nella Legge Comunitaria 2007 non è stata esercitata entro il termine ivi previsto del 29 giugno 2008. Essa è dunque decaduta e sarà riproposta nella Legge Comunitaria 2008. Attualmente è all'esame del Parlamento il Disegno di Legge Comunitaria 2008 (destinato a divenire legge ragionevolmente entro la fine dell'esercizio), che prevede una generica delega al Governo per il recepimento della Direttiva in esame entro tre mesi dall'entrata in vigore della Legge Comunitaria 2008 e non contiene, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri per l'esercizio della delega in questione.

Con riguardo al tema dell'ambito di applicazione dell'obbligo di revisione, nel Documento di Consultazione si ipotizzava un'esenzione a favore di *"tutte le società di capitali che non abbiano superato i limiti previsti per la redazione del bilancio in forma abbreviata"*.

Sul punto, Assirevi ritiene che il beneficio di un'esclusione totale dal controllo contabile possa riguardare unicamente

le società in cui sussiste una responsabilità illimitata dei soci. Diversamente, un sistema equo ed equilibrato dovrebbe sempre prevedere forme di controllo per le società che si avvalgono di un regime di responsabilità limitata.

In ogni caso, qualora, sulla base di condivisibili considerazioni di equilibrio tra costi e benefici, si ritenesse opportuno prevedere una graduazione dei controlli contabili, ad avviso di Assirevi occorrerebbe comunque tenere conto della struttura degli assetti societari con cui viene svolta l'attività imprenditoriale nel nostro Paese.

La proposta del Documento di Consultazione di applicare quali soglie di esenzione i limiti previsti per la redazione del bilancio in forma abbreviata potrebbe determinare un impatto rilevante nel quadro nazionale dei controlli societari. Infatti, considerati l'entità dei limiti individuati dalla Direttiva 2006/46/CE (nella fase finale del processo di recepimento nel nostro ordinamento) e l'attuale struttura del mercato italiano, l'esonero potrebbe risultare di amplissima applicazione. Ciò determinerebbe una conseguente riduzione di trasparenza informativa ed efficienza dei controlli con riferimento ad un numero assai elevato di società.

Si ritiene pertanto maggiormente adeguata la proposta, che era stata formulata nel Documento di Consultazione, volta ad accordare l'esenzione *“a un numero minore di società individuando soglie più basse di quelle indicate dall'art. 11 della quarta direttiva”*.

In ogni caso, Assirevi auspica che, in occasione del recepimento dell'VIII Direttiva, venga quantomeno realizzato un intervento normativo diretto a chiarire i dubbi interpretativi in ordine all'attuale formulazione dell'art. 2477 C.C. in tema di revisione legale dei conti nelle S.r.l.. Su tale argomento si è sviluppato un ampio dibattito dottrinale, nel quale sono state assunte posizioni anche fortemente antitetiche.

Innanzitutto, l'attuale testo dell'art. 2477 C.C. non chiarisce se, in virtù dell'autonomia statutaria di cui al primo comma del medesimo, una società possa nominare contestualmente sia il collegio sindacale, per l'attività di controllo sull'amministrazione, sia il revisore per lo svolgimento del controllo contabile.

Con riguardo alla medesima disposizione, nell'ipotesi in cui la società nomini il solo collegio sindacale o il solo revisore, si presenta un'ulteriore difficoltà interpretativa. Ci si domanda infatti se per le S.r.l., in caso di nomina del solo collegio sindacale, quest'ultimo sia chiamato a svolgere sia i compiti di controllo sull'amministrazione, sia l'attività di controllo contabile, ovvero unicamente la seconda. Tutto ciò, in quanto l'art. 2476, comma 2, C.C. attribuisce al socio non amministratore il potere di avere *“notizie sullo svolgimento degli affari sociali”* e di consultare *“i libri sociali ed i documenti relativi all'amministrazione”* e sembra concentrare su tale soggetto non ben definite funzioni di vigilanza che parrebbero sostituire quelle normalmente svolte dal collegio sindacale.

Conseguentemente, non è chiaro se il revisore, eventualmente incaricato ai sensi di statuto, sia tenuto a svolgere, come sarebbe ovvio data la sua funzione, il solo controllo contabile, lasciando il controllo sull'amministrazione ai soci non amministratori.

Ancora, il rinvio alle disposizioni in tema di società per azioni contenuto nel quarto comma dell'art. 2477 C.C. mette in luce significative difficoltà applicative in relazione alle società a responsabilità limitata che siano tenute alla redazione del bilancio consolidato.

In effetti, in tali casi, è dubbio se il controllo sul bilancio consolidato possa essere affidato al collegio sindacale, ovvero se in ogni caso sia necessaria la nomina di un revisore esterno (art. 2409-bis, comma 3, C.C.).

Qualora poi una S.r.l. posta al vertice di un gruppo non abbia nominato un organo di controllo contabile in quanto non rientrante nei parametri indicati nell'art. 2477, comma 2 e 3, C.C. (né vi abbia provveduto per autonoma scelta statutaria), è altresì discusso se l'obbligo di revisione del bilancio consolidato imponga anche lo svolgimento del controllo contabile sul bilancio civilistico.

Alla luce delle considerazioni appena esposte è evidente che la disciplina delle società a responsabilità limitata richiede un urgente intervento, che ben potrebbe essere attuato in occasione del recepimento dell'VIII Direttiva, al fine di risolvere le difficoltà interpretative ricordate.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

In un documento pubblicato il 4 agosto 2008, la Commissione Europea ha fornito una situazione dello *status* di implementazione al 31 luglio 2008 dell'VIII Direttiva nei 27 stati membri, redatta sulla base delle informazioni fornite dagli stati membri (*Scoreboard on the transposition of the Directive on Statutory Audit*).

Il documento è stato predisposto in base alle informazioni ricevute dagli stati della UE in risposta ad un questionario inviato dalla Commissione.

Per quanto concerne gli stati membri diversi dall'Italia, il processo di adozione dell'VIII Direttiva è stato completato in 12 stati (Bulgaria, Danimarca, Finlandia, Grecia, Lituania, Paesi Bassi, Portogallo, Regno Unito, Romania, Slovacchia, Slovenia e Ungheria); in altri 12 paesi si prevede di completare il processo di adozione entro il 31

dicembre 2008 (Austria, Belgio, Estonia, Francia, Germania, Irlanda, Lettonia, Lussemburgo, Malta, Polonia, Repubblica Ceca e Svezia), mentre non risultano disponibili informazioni sulla data di prevista adozione dell'VIII Direttiva per Cipro e Spagna.

Il documento fornisce anche un esame degli articoli dell'VIII Direttiva che sono già recepiti negli ordinamenti dei singoli Stati membri. A tal proposito, prescindendo dai 12 paesi in cui l'VIII Direttiva è stata interamente recepita, risulta che in 7 stati sono da recepire meno di 15 articoli (Austria, Belgio, Estonia, Francia, Germania, Lettonia e Svezia), in due stati sono da recepire tra i 15 ed i 30 articoli (Polonia e Spagna), in 4 stati sono da recepire più di 30 articoli (Irlanda, Lussemburgo, Malta e Repubblica Ceca), mentre non sono disponibili informazioni su Cipro.

Inoltre il documento fornisce una sintesi sui sistemi di controllo pubblico (*Public Oversight System*), dalla quale risulta che in 20 stati su 27 in base alla normativa vigente esiste un sistema di controllo pubblico sui revisori legali e sulle imprese di revisione contabile, in 19 stati sono già state nominate le persone responsabili del sistema di controllo pubblico, in 23 stati il sistema è dotato di risorse finanziarie adeguate ed indipendenti per svolgere i propri compiti nel 2008 e in 21 stati il sistema dispone già delle necessarie risorse umane per svolgere la propria attività.

Francia

Il recepimento dell'VIII Direttiva non è stato ancora completato.

L'art. 32 della legge n. 649 del 3 luglio 2008, relativa all'adeguamento del diritto societario alle normative comunitarie, autorizza il Governo ad emanare tramite decreto, entro un periodo di sei mesi dalla pubblicazione della legge, le disposizioni legislative necessarie all'adozione dell'VIII Direttiva. Il progetto di legge relativo deve essere depositato entro tre mesi dalla pubblicazione del decreto.

La documentazione a supporto della legge precisa che il diritto francese è già largamente conforme ai contenuti dell'VIII Direttiva a seguito della modernizzazione del controllo legale dei conti introdotta con la legge n. 706 del 1 agosto 2003 (*Loi de sécurité financière*) e dai testi applicativi della stessa. Tuttavia, al fine di un completo recepimento della normativa comunitaria, la legislazione vigente deve essere modificata per gli aspetti concernenti:

- la composizione del capitale e degli organi amministrativi delle imprese di revisione contabile,
- il segreto professionale,
- l'adozione dei principi di revisione internazionali,
- la cooperazione internazionale, e
- la revisione contabile degli enti di interesse pubblico.

Germania

Il recepimento dell'VIII Direttiva è in fase avanzata, ma non ancora completato. Comunque gran parte dei contenuti della stessa sono già inclusi nell'attuale legislazione tedesca, come i doveri generali dei revisori legali contenuti nel codice professionale dei revisori (WPO) e la regolamentazione dell'indipendenza dei revisori contabili inclusa negli articoli della regolamentazione prevista dalla WPK (ente statale che supervisiona tutti i revisori legali e le imprese di revisione in Germania).

Per completare il recepimento dell'VIII Direttiva deve essere concluso il processo di adozione della legge di modernizzazione della contabilità, presentazione del bilancio e revisione (BilMoG), pubblicata in bozza dal Ministero della Giustizia nel novembre 2007, ed approvata del Governo Federale tedesco nel maggio 2008, dopo alcune modifiche effettuate a seguito delle osservazioni pervenute. L'emanazione definitiva della legge è prevista entro la fine del 2008.

Il principale scopo della legge è modificare l'attuale normativa in tema di bilancio (*Handelsgesetzbuch – HGB*) per allinearla con i principi contabili internazionali.

Il BilMoG ha tuttavia introdotto cambiamenti e innovazioni significative nella normativa tedesca in materia di revisione contabile, sulla base dei contenuti dell'VIII Direttiva.

Le revisioni dovranno essere condotte in base ai principi di revisione internazionali (ISA) emanati dallo IAASB, a partire dal momento in cui gli stessi saranno adottati dalla Commissione Europea.

In caso di revisione legale dei conti consolidati il revisore del gruppo deve verificare il lavoro svolto dagli altri revisori e documentare nelle proprie carte di lavoro in modo appropriato il risultato di tale verifica.

Gli obblighi di rotazione dei responsabili della revisione legale degli enti di interesse pubblico sono estesi anche ai responsabili che non firmano la relazione di revisione e ai responsabili della revisione di componenti significative o controllate appartenenti a gruppi ai quali sono applicabili le norme sulla rotazione dei responsabili.

L'informativa da fornire in bilancio sui corrispettivi del revisore contabile deve riguardare i servizi prestati

nell'esercizio finanziario cui si riferisce il bilancio.

Gli enti di interesse pubblico attualmente sprovvisti di un *supervisory board* (*Aufsichtsrat/Verwaltungsrat*) saranno obbligati ad avere un *audit committee* (comitato per il controllo interno e la revisione contabile)

Almeno un membro del *supervisory board* degli enti di interesse pubblico dovrà essere indipendente ed esperto in materia di contabilità o revisione contabile.

La normativa inerente le società quotate è stata modificata al fine di prevedere un *audit committee* incaricato di monitorare:

- il processo di informativa finanziaria,
- l'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna e di gestione del rischio e
- la revisione legale dei conti.

Sono state inoltre definite in modo più preciso la forma e la struttura delle relazioni del revisore sui bilanci.

Gran Bretagna

Il processo di recepimento dell'VIII Direttiva nell'ordinamento britannico è stato completato con l'emanazione dello "Statutory Auditors and Third Country Auditors regulations 2007" (legge n. 3494 del 17 dicembre 2007), che ha modificato il *Companies Act* del 2006.

Il provvedimento normativo è strutturato in 6 parti.

La prima parte (artt. da 1 a 3) contiene essenzialmente definizioni di termini e stabilisce l'entrata in vigore della nuova normativa a partire dal 6 aprile 2008, ad eccezione di alcuni articoli concernenti la registrazione dei revisori di paesi terzi, la cui entrata in vigore è differita al 29 giugno 2008.

La seconda e terza parte (artt. da 4 a 16) riguardano la revisione legale dei conti, con modifiche al *Companies Act* 2006. In particolare, si introducono l'obbligo di un *test* attitudinale per l'abilitazione di revisori di paesi terzi, l'obbligo di riservatezza per i componenti e gli ex-componenti dei *regulatory bodies* (cfr. art. 32) con riferimento alle informazioni ottenute nell'ambito della vigilanza sull'attività di revisione contabile, l'obbligo per i *regulatory bodies* di cooperazione con le autorità competenti degli altri paesi della UE. Inoltre vengono regolamentati gli accordi per il trasferimento delle carte di lavoro ad autorità competenti di paesi esterni alla UE. Relativamente al sistema di controllo pubblico, viene lasciata all'ente preposto la possibilità di scegliere se effettuare i controlli in proprio o se stipulare accordi con altri organismi.

La quarta parte (artt. da 17 a 28) riguarda i *recognised supervisory bodies* (cfr. art. 3) e modifica anch'essa il *Companies Act* 2006, richiedendo che i loro membri debbano rispettare determinate regole per poter agire come revisori contabili. In particolare si introducono:

- l'obbligo di un *test* attitudinale per l'abilitazione di revisori appartenenti ad altri paesi della UE,
- ulteriori regole in tema di indipendenza dei revisori legali,
- l'obbligo di una relazione annuale all'*audit committee* in cui si conferma l'indipendenza, si descrivono i servizi forniti diversi da quelli di revisione legale, le minacce all'indipendenza e le relative misure di salvaguardia, le lacune nel controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria, nonché ogni altra problematica significativa risultante dall'attività di revisione legale;
- la predisposizione di principi di revisione per la revisione di gruppi, in cui si prevede la verifica da parte del revisore di gruppo del lavoro svolto dagli altri revisori e la documentazione di tale verifica;
- norme sull'attività di monitoraggio e sanzionatoria da parte dei *recognised supervisory bodies* sul rispetto delle regole, in particolare sull'adeguatezza delle risorse e delle procedure, nonché sulle modalità di svolgimento dei controlli di qualità (in linea con gli artt. 29 e 43 dell'VIII Direttiva);
- norme sulla messa a disposizione delle carte di lavoro alle autorità competenti di paesi non appartenenti alla UE.

La quinta parte (artt. da 29 a 40) regola l'abilitazione dei revisori di paesi terzi, incaricando il POB di gestire l'Albo dei revisori di paesi terzi e stabilendo le modalità di richiesta di iscrizione e gli obblighi a carico dei revisori iscritti in tale Albo. La finalità è quella di consentire che, per società di paesi terzi i cui titoli sono ammessi alla quotazione nei mercati regolamentati del Regno Unito, la relazione di revisione sul bilancio possa essere rilasciata sia da un revisore legale sia da un revisore di un paese terzo iscritto all'Albo tenuto dal POB.

La sesta parte (artt. da 41 a 45) riguarda modifiche minori e abrogazioni di norme.

Spagna

Non sono state fornite alla Commissione Europea informazioni aggiornate sullo *status* del processo di recepimento dell'VIII Direttiva in tale Stato membro. Gli elementi di dettaglio inseriti nei successivi commenti sono stati tratti da altre fonti professionali.

Articolo 2 Definizioni

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Ai fini della presente direttiva si intende per:</p> <p>1) «revisione legale dei conti»: la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati nella misura in cui essa sia prescritta dal diritto comunitario;</p> <p>2) «revisore legale»: una persona fisica abilitata ad esercitare la revisione legale dei conti dalle autorità competenti di uno Stato membro a norma della presente direttiva;</p>	<p>Definizioni attualmente non previste dalla disciplina vigente.</p> <p>Il Principio di Indipendenza contiene nel Glossario le seguenti definizioni di “Revisione” e di “Revisore”:</p> <p>“Revisione”: ai fini del documento con il termine revisione si intendono:</p> <p>i) i Servizi di Revisione ii) i Servizi di Attestazione</p> <p>“Revisore”: ai fini del documento per Revisore si intende ogni soggetto abilitato e iscritto, incaricato di svolgere l’attività di Revisione</p>

COMMENTI

Le definizioni sopraindicate, attualmente non contenute nella disciplina italiana sulla revisione, devono essere recepite nel nostro ordinamento.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>3) «impresa di revisione contabile»: una persona giuridica o qualsiasi altro ente, indipendentemente dalla sua forma giuridica, abilitato ad esercitare le revisioni legali dei conti dalle autorità competenti di uno Stato membro a norma della presente direttiva;</p>	<p>Definizione attualmente non prevista dalla disciplina vigente.</p>

COMMENTI

La definizione sopraindicata, attualmente non contenute nella disciplina italiana sulla revisione, deve essere recepita nel nostro ordinamento.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>4) «ente di revisione contabile di un paese terzo»: un ente che, indipendentemente dalla sua forma giuridica, effettua la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati di una società avente sede in un paese terzo;</p>	<p>Definizione attualmente non prevista dalla disciplina vigente.</p>

COMMENTI

La definizione sopraindicata, attualmente non contenuta nella disciplina italiana sulla revisione, deve essere recepita nel nostro ordinamento.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
5) « revisore di un paese terzo »: una persona fisica che effettua la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati di una società avente sede in un paese terzo;	Definizione attualmente non prevista dalla disciplina vigente.

COMMENTI

La definizione sopraindicata, attualmente non contenuta nella disciplina italiana sulla revisione, deve essere recepita nel nostro ordinamento.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
6) « revisore del gruppo »: il revisore legale, i revisori legali o l'impresa e le imprese di revisione contabile incaricati della revisione legale di conti consolidati;	Definizione attualmente non prevista dalla disciplina vigente. Tuttavia rileva l'art. 165, comma 1-bis, TUIF secondo cui <i>“la società incaricata della revisione contabile della società capogruppo quotata è interamente responsabile per la revisione del bilancio consolidato del gruppo”</i> .

COMMENTI

Nel nostro ordinamento non è prevista una definizione normativa e sistematica di “gruppo”. Conseguentemente, l'introduzione della nozione di revisore di gruppo apparirebbe inopportuna.

Da un punto di vista sostanziale, in virtù di quanto previsto dall'art. 165, comma 1-bis TUIF, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti consolidati può essere individuato nel revisore della capogruppo.

Non appare quindi necessario prevedere un'apposita disposizione normativa per recepire la definizione in commento.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
7) « rete » (network): la struttura più ampia: - che è finalizzata alla cooperazione e alla quale appartengono un revisore legale o un'impresa di revisione contabile, e - che persegue chiaramente la condivisione degli utili e dei costi o fa capo a una proprietà, un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali;	Definizione già prevista nell'art. 149-bis RE: 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.

COMMENTI

Al fine di recepire la normativa comunitaria è sufficiente trasporre la definizione contenuta nel RE a livello di normativa primaria, in maniera da renderla applicabile anche alle revisioni non TUIF interessate dall'VIII Direttiva.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
8) « affiliata di un'impresa di revisione contabile »: un'impresa, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che è legata ad un'impresa di revisione contabile tramite la proprietà comune, la direzione comune o una relazione di controllo;	Definizione attualmente non prevista dalla disciplina vigente.

COMMENTI

Le entità che sono individuate dall'VIII Direttiva come “*affiliate dell'impresa di revisione contabile*” appaiono già ricomprese nella definizione di rete di cui all'art. 149-bis RE, da trasporre a livello di normativa primaria.

Non vi è pertanto necessità di introdurre un'apposita definizione dal momento che le società che rientrerebbero in tale categoria sono già incluse nella più ampia definizione di “*entità appartenenti alla rete*”.

Per completezza, occorre ricordare che nel Principio di Indipendenza esiste una definizione di “*consociate*” in parte simile a quella di “*affiliate*” contenuta nell'VIII Direttiva.

Anche tale definizione, tuttavia, appare ricompresa nella nozione di “*entità appartenenti alla rete*”.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
9) « relazione di revisione »: la relazione del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile di cui all'articolo 51-bis della direttiva 78/660/CEE e all'articolo 37 della direttiva 83/349/CEE;	<p>Art. 156 TUIF (Relazioni di revisione)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La società di revisione esprime con apposite relazioni un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato. Le relazioni sono datate e sottoscritte dal responsabile della revisione contabile, che deve essere socio o amministratore della società di revisione e iscritto nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero della Giustizia. [...] 3. La società di revisione può esprimere un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero rilasciare una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. In tali casi la società espone analiticamente nelle relazioni i motivi della propria decisione. [...] 4-bis) Oltre al giudizio sul bilancio, le relazioni comprendono: <ol style="list-style-type: none"> a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società che ha conferito l'incarico; b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati; c) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi; d) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio. <p>Art. 2409-ter C.C. (Funzioni di controllo contabile)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Il revisore o la società incaricata del controllo contabile:

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>[...]</p> <p>c) esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto.</p> <p>2. La relazione comprende:</p> <p>a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;</p> <p>b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;</p> <p>c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;</p> <p>d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;</p> <p>e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.</p> <p>3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.</p> <p>4. La relazione è datata e sottoscritta dal revisore.</p> <p>5. La relazione sul bilancio è depositata presso la sede della società a norma dell'articolo 2429.</p>

COMMENTI

Gli artt. 2409-ter C.C. e 156, commi 3 e 4-bis, TUIF (così modificati dal D. Lgs. 32/2007 con cui si è data attuazione alla Direttiva 2003/51/CE che, a sua volta, modifica la Direttiva 78/660/CEE e la Direttiva 83/349/CEE) precisano che il revisore esprime il proprio giudizio “con apposita relazione”, definendo anche il contenuto della medesima. Allo stato, dunque, la definizione in commento risulta già recepita nel nostro ordinamento.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>10) «autorità competenti»: le autorità o gli organismi designati dalla legge che sono responsabili per la regolamentazione e/o il controllo dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile ovvero di loro aspetti specifici; quando, in un articolo, si fa riferimento alle «autorità competenti», si intendono le autorità o gli organi responsabili delle funzioni menzionate in tale articolo;</p>	<p>Definizione attualmente non prevista dalla disciplina vigente.</p>

COMMENTI

Nel commento all'art. 32 dell'VIII Direttiva viene analizzata la tematica del sistema di controllo pubblico.

Al riguardo, Assirevi ipotizza nel presente documento un disegno di tale sistema che potrebbe essere implementato nel nostro paese in recepimento dell’VIII Direttiva.

Secondo tale ipotesi, più dettagliatamente descritta *sub art. 32*, le autorità competenti dovrebbero essere Consob, la Commissione di Controllo della Revisione Contabile e l’Organismo di Coordinamento.

Sarebbe in ogni caso opportuno introdurre un’apposita previsione normativa volta a recepire la definizione in commento.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
11) « principi di revisione internazionali »: gli International Standards on Auditing (ISA) e le dichiarazioni e i principi relativi, nella misura in cui siano pertinenti per la revisione legale dei conti;	Definizione attualmente non prevista dalla disciplina vigente.

COMMENTI

Sarebbe opportuno introdurre una apposita previsione normativa specificando che i “principi di revisione internazionali” sono i principi emanati dall’*International Auditing and Assurance Standards Board*, così come adottati dall’Unione Europea.

In relazione all’adozione da parte dell’UE dei principi di revisione internazionali, sarebbe auspicabile che tutti i documenti inclusi nell’*Handbook IFAC* fossero oggetto di recepimento, vale a dire *Code of Ethics, ISQCs (International Standards on Quality Control), Framework, ISAs, IAPSs (International Auditing Practice Statements), ISREs, ISAEs e ISRSs*. Sul punto si veda anche il commento *sub art. 26* dell’VIII Direttiva.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
12) « principi contabili internazionali »: gli International Accounting Standards (IAS), gli International Financial Reporting Standards (IFRS) e le relative interpretazioni (SIC-IFRIC), nonché le loro successive modifiche e le relative interpretazioni, ed i principi e le relative interpretazioni che verranno emanati o adottati in futuro dall’International Accounting Standards Board (IASB);	Definizione già presente nell’art. 1 del D. Lgs. 38/2005 (Principi contabili internazionali) che recita come segue: “Ai fini dell’applicazione del presente decreto, per “principi contabili internazionali” si intendono i principi contabili internazionali e le relative interpretazioni adottati secondo la procedura di cui all’art. 6 del regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002”.

COMMENTI

Non appare necessario modificare la definizione attualmente vigente.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
13) « enti di interesse pubblico »: gli enti disciplinati dal diritto di uno Stato membro i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di uno Stato membro ai sensi dell’articolo 4, paragrafo 1, punto 14), della Direttiva 2004/39/CE, gli enti creditizi quali definiti nell’articolo 1, punto 1), della Direttiva 2000/12/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 marzo 2000, relativa all’accesso all’attività degli enti creditizi ed al suo esercizio, e le imprese di assicurazione	Il nostro ordinamento non contempla allo stato attuale, a livello di normativa primaria, una definizione di enti di interesse pubblico. Si ricorda peraltro che, recentemente, nel RE è stata introdotta, seppur con altre finalità (limiti al cumulo degli incarichi dei componenti degli organi di controllo), una definizione di “società di interesse pubblico” (art. 144- <i>duodecies</i> , lett. e)). In tale definizione, rientrano “le banche, gli intermediari

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della Direttiva 91/674/CEE. Gli Stati membri hanno facoltà di riconoscere carattere di interesse pubblico anche ad altri enti, ad esempio gli enti che presentano un interesse pubblico significativo per via della natura della loro attività, delle loro dimensioni o del numero di dipendenti;</p>	<p>finanziari ai sensi dell'articolo 107 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, le Sim ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera e) del Testo unico, le società di investimento a capitale variabile (SICAV) ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera i), del Testo unico, le società di gestione del risparmio ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera o) del Testo unico, le imprese di assicurazione ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettere s), t) e u), del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, costituiti in forma di società di cui al Libro V, titolo V, capi V, VI e VII del codice civile e diversi dagli emittenti". Inoltre il Principio di Indipendenza definisce "Entità di Interesse Pubblico" le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio o che hanno altri strumenti finanziari diffusi fra il pubblico in misura rilevante, le banche e gli intermediari finanziari, le imprese di assicurazione, le imprese di investimento, le società di gestione del risparmio, le SICAV e i fondi pensione. A tale categoria possono inoltre appartenere entità che presentano un significativo interesse pubblico a causa della loro attività, delle loro dimensioni, del numero dei dipendenti o perché, per la loro natura, presentano un interesse per un'ampia cerchia di persone. L'art. 24 della Legge Comunitaria 2007 delegava il Governo a recepire l'VIII Direttiva secondo alcuni principi e criteri, fra cui l'"individuazione degli enti di interesse pubblico, ai fini dell'applicazione della disciplina più stringente in materia di revisione prevista dalla Direttiva 2006/43/CE, negli emittenti, nelle banche e nelle imprese di assicurazione, nonché, in sede di prima applicazione del numero 13) dell'articolo 2 della Direttiva, nelle imprese di investimento". Come ricordato nell'Introduzione e in commento all'art. 1, il Disegno di Legge Comunitaria 2008, attualmente all'esame del Parlamento e destinato a divenire legge entro la fine dell'esercizio, contiene una delega al recepimento dell'VIII Direttiva di carattere generale e non prevede, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri di attuazione dello stesso.</p>

COMMENTI

Per quanto non sussista nel nostro ordinamento una definizione di enti di interesse pubblico, si tratta di una categoria di soggetti che non è, in realtà, estranea al sistema italiano.

Come noto, la disciplina degli emittenti quotati (peraltro, non espressamente richiamati dall'art. 144-*duodecies*, lett. e) del RE, che fornisce la definizione di "società di interesse pubblico") è generalmente più puntuale e restrittiva rispetto alla disciplina dei controlli contabili nelle società che, non essendo "aperte", non suscitano problemi di tutela del risparmio. Tale disciplina, tuttavia, si applica, con alcune differenze a seconda dei casi, anche alle società di gestione del risparmio (SGR), di intermediazione mobiliare (SIM), di investimento a capitale variabile (SICAV), alle società di gestione dei mercati regolamentati (tra cui Borsa Italiana S.p.A.), alle società di gestione accentrata di

strumenti finanziari (tra cui Monte Titoli S.p.A.), alle società non quotate ma con titoli diffusi tra il pubblico in maniera rilevante, nonché alle imprese esercenti attività assicurativa.

In proposito, dunque, il recepimento dell’VIII Direttiva potrebbe rappresentare l’occasione per un adeguamento sistematico della disciplina della revisione contabile in capo a tali soggetti, risolvendo le situazioni di lacune e sovrapposizioni normative, nonché i difetti di coordinamento. Tra tutti, si ricordi il dibattito sull’applicabilità o meno delle disposizioni contenute nel Codice Civile alle revisioni effettuate ai sensi del TUIF.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene opportuno l’inserimento di una definizione di enti di interesse pubblico che ricomprenda oltre alle banche i soggetti appena elencati, in linea con i criteri contenuti nella delega della Legge Comunitaria 2007, allo stato non riproposti nel Disegno di Legge Comunitaria 2008.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>14) «cooperativa»: una società cooperativa europea quale definita nell’articolo 1 del regolamento (CE) n. 1435/2003 del Consiglio, del 22 luglio 2003, relativo allo statuto della società cooperativa europea (SCE), ovvero qualsiasi altra cooperativa per la quale il diritto comunitario prescrive la revisione legale dei conti, come gli enti creditizi quali definiti nell’articolo 1, punto 1), della Direttiva 2000/12/CE e le imprese di assicurazione ai sensi dell’articolo 2, paragrafo 1, della Direttiva 91/674/CEE;</p>	<p>In Italia la società cooperativa europea è regolata dalla seguente disciplina:</p> <ul style="list-style-type: none"> - D. Lgs. 48/2007 (pubblicato sulla G.U. n. 85 del 12 aprile 2007), che recepisce nell’ordinamento italiano la Direttiva 2003/72/CE che completa lo statuto della società cooperativa europea per quanto riguarda il coinvolgimento dei lavoratori. - Circolare 30 giugno 2006, n. 9203 del Ministero dello Sviluppo Economico “Attuazione del Regolamento (CE) n. 1435/2003 del Consiglio del 22 luglio 2003 relativo allo statuto della società cooperativa europea (SCE)” (pubblicata sulla G.U. n. 171 del 25 luglio 2006). - Circolare 26 marzo 2007, n. 57 del Ministero dello Sviluppo Economico “Attuazione del Regolamento (CE) n. 1435/2003 del Consiglio del 22 luglio 2003 relativo allo statuto della società cooperativa europea (SCE). Individuazione Autorità competenti” (pubblicata sulla G.U. n. 82 del 7 aprile 2007).

COMMENTI

Non appare necessario recepire la definizione in commento.

Si segnala che in Italia con il termine cooperativa si intendono le società disciplinate dal Titolo VI del Libro V del Codice Civile, mentre la società cooperativa costituita ai sensi del regolamento n. 1453/2003 è definita “società cooperativa europea”.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>15) «persona esterna alla professione di revisore»: qualsiasi persona fisica che, per almeno tre anni prima della sua partecipazione alla direzione del sistema di controllo pubblico, non abbia effettuato revisioni legali dei conti, non abbia detenuto diritti di voto in un’impresa di revisione contabile, non sia stata membro dell’organo di amministrazione o di direzione di un’impresa di revisione contabile e non sia stata impiegata presso un’impresa di revisione contabile né sia stata ad essa altrimenti associata;</p>	<p>Definizione attualmente non prevista dalla disciplina vigente.</p>

COMMENTI

Si tratta di una definizione utilizzata solo nell’art. 32 (“Principi in materia di controllo pubblico”) e, pertanto, non sembra necessario provvedere ad introdurre una specifica previsione normativa per il suo recepimento.

Le situazioni considerate dalla definizione in esame richiamano quelle previste da specifiche norme sull’indipendenza

per soggetti che lasciano l'attività presso la società di revisione per passare all'entità revisionata. In questa sede, tuttavia, tali requisiti di indipendenza sono previsti con riferimento ai soggetti di cui all'art. 32, vale a dire coloro che dirigono il sistema di controllo pubblico. Nel disegno del sistema di controllo pubblico delineato da Assirevi in commento all'art. 32, potrebbe spettare all'Organismo di Coordinamento la determinazione di detti requisiti. Al riguardo, si segnala che è stato elaborato nella passata legislatura un disegno di legge sulla riforma delle autorità indipendenti nel cui testo vengono espressamente trattati i requisiti dei componenti delle autorità.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>16) «responsabile/responsabili»:</p> <p>a) il revisore o i revisori legali designati da un'impresa di revisione contabile, per un determinato incarico di revisione contabile, come i responsabili dell'esecuzione della revisione legale dei conti per conto dell'impresa di revisione contabile; o</p> <p>b) nel caso della revisione dei conti di un gruppo, quanto meno il revisore o i revisori legali designati da un'impresa di revisione contabile come i responsabili dell'esecuzione della revisione legale dei conti a livello del gruppo, nonché il revisore o i revisori legali designati come i responsabili a livello delle società controllate significative; o</p> <p>c) il revisore o i revisori legali che firmano la relazione di revisione.</p>	<p>Art. 156, comma 1, TUIF (Relazioni di revisione) La società di revisione esprime con apposite relazioni un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato. Le relazioni sono datate e sottoscritte dal responsabile della revisione contabile, che deve essere socio o amministratore della società di revisione e iscritto nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero della Giustizia.</p> <p>Art. 160, comma 1-<i>quater</i>, TUIF (Incompatibilità) L'incarico di responsabile della revisione dei bilanci di una stessa società non può essere esercitato dalla medesima persona per un periodo eccedente sei esercizi sociali, né questa persona può assumere nuovamente tale incarico, neppure per conto di una diversa società di revisione, se non siano decorsi almeno tre anni dalla cessazione del precedente. La persona medesima, al termine di tale incarico svolto per sei esercizi, non potrà assumere né continuare ad esercitare incarichi relativi alla revisione dei bilanci di società controllate dalla suddetta società, di società ad essa collegate, che la controllano o sono sottoposte a comune controllo, se non siano decorsi almeno tre anni</p> <p>Art. 2409-<i>sexies</i>, C.C. (Responsabilità)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. I soggetti incaricati del controllo contabile sono sottoposti alle disposizioni dell'articolo 2407 e sono responsabili nei confronti della società, dei soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. 2. Nel caso di società di revisione i soggetti che hanno effettuato il controllo contabile sono responsabili in solido con la società medesima. 3. L'azione si prescrive nel termine di cinque anni dalla cessazione dell'incarico.

COMMENTI

Nella normativa attualmente vigente, e in particolare negli artt. 156, comma 1 e 160, comma 1-*quater*, TUIF, esiste già il concetto di “*responsabile della revisione*” e tale figura corrisponde alla descrizione fornita con il termine “*responsabile*” qui in commento.

Non appare dunque necessaria l'introduzione di una nuova definizione.

Si segnala peraltro che la versione inglese della definizione in esame fa riferimento a “*key audit partner*”, concetto anglosassone differente rispetto a quello di “*responsabile della revisione dei bilanci*”.

Sotto diverso profilo, occorre prevedere l'armonizzazione della nozione di “*responsabile/responsabili*” con quella

più generica di “*soggetti che hanno effettuato il controllo contabile*” contenuta nell’art. 2409-*sexies* C.C.. Secondo un’interpretazione diffusa in dottrina, infatti, il concetto di “*soggetti incaricati del controllo contabile*” comprende sia il responsabile dell’attività, sia i dipendenti che hanno svolto l’*audit*.

ABILITAZIONE, FORMAZIONE CONTINUA E MUTUO RICONOSCIMENTO

(Articoli da 3 a 14)

Articolo 3

Abilitazione dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<ol style="list-style-type: none"> 1. Una revisione legale dei conti è effettuata esclusivamente dai revisori legali o dalle imprese di revisione contabile abilitati dallo Stato membro che impone la revisione legale. 2. Ciascuno Stato membro designa le autorità competenti che sono responsabili per l'abilitazione dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile. Le autorità competenti possono essere associazioni professionali a condizione che siano soggette a un sistema di controllo pubblico quale previsto nel capo VIII. 3. Fatto salvo l'articolo 11, le autorità competenti degli Stati membri possono abilitare in qualità di revisori legali soltanto le persone fisiche che soddisfano almeno le condizioni di cui all'articolo 4 e agli articoli da 6 a 10. 4. Le autorità competenti degli Stati membri possono abilitare in qualità di imprese di revisione contabile soltanto gli enti che soddisfano le seguenti condizioni: <ol style="list-style-type: none"> a) le persone fisiche che effettuano le revisioni legali dei conti per conto di un'impresa devono almeno soddisfare le condizioni di cui all'articolo 4 e agli articoli da 6 a 12 e devono essere abilitate in qualità di revisori legali in quello Stato membro; b) una maggioranza dei diritti di voto in un ente deve essere detenuta da imprese di revisione contabile che sono abilitate in uno Stato membro o da persone fisiche che soddisfano almeno le condizioni di cui all'articolo 4 e agli articoli da 6 a 12. Gli Stati membri possono prevedere che dette persone fisiche debbano altresì essere state abilitate in un altro Stato membro. Ai fini della revisione legale delle cooperative e di enti analoghi di cui all'articolo 45 della direttiva 86/635/CEE, gli Stati membri possono stabilire altre disposizioni specifiche relative ai diritti di voto; c) una maggioranza fino a un massimo del 75 % dei membri dell'organo di amministrazione o di direzione dell'ente deve essere costituita da imprese di revisione contabile che sono abilitate in uno Stato membro o da persone fisiche che soddisfano almeno 	<p>La disciplina dell'abilitazione dei revisori è attualmente contenuta nel D. Lgs. 88/1992 e nel relativo decreto attuativo, D.P.R. 99/1998.</p> <p>A tali previsioni si aggiunge l'art. 161 TUIF (Albo speciale delle società di revisione), relativo all'iscrizione delle società di revisione nell'Albo speciale tenuto dalla Consob e, in particolare, il comma 4 che, per l'iscrizione all'Albo Speciale, richiede la stipulazione di una polizza assicurativa per responsabilità civile.</p> <p>L'art. 24 della Legge Comunitaria 2007 delegava il Governo a recepire l'VIII Direttiva secondo alcuni principi e criteri, fra cui la <i>“definizione delle norme in materia di abilitazione e formazione continua, avvalendosi delle opzioni offerte dagli articoli 9 e 12 della direttiva 2006/43/CE, in modo da garantire l'idoneità professionale dei revisori”</i>.</p> <p>Come ricordato nell'Introduzione e in commento all'art. 1, il Disegno di Legge Comunitaria 2008, attualmente all'esame del Parlamento e destinato a divenire legge entro la fine dell'esercizio, contiene una delega al recepimento dell'VIII Direttiva di carattere generale e non prevede, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri di attuazione dello stesso.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>le condizioni di cui all'articolo 4 e agli articoli da 6 a 12. Gli Stati membri possono prevedere che dette persone fisiche debbano altresì essere state abilitate in un altro Stato membro. Quando tale organo non conta più di due membri, uno di loro deve soddisfare almeno le condizioni di cui alla presente lettera;</p> <p>d) l'impresa soddisfa la condizione di cui all'articolo 4.</p> <p>Gli Stati membri possono stabilire condizioni supplementari soltanto in relazione alla lettera c), le quali devono essere proporzionate agli obiettivi prefissi e non devono andare oltre lo stretto necessario.</p>	

COMMENTI

I requisiti per l'abilitazione delle persone fisiche e giuridiche all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti previsti dall'attuale disciplina nazionale sono sostanzialmente in linea con quelli richiesti dall'VIII Direttiva.

Si rileva peraltro che tra i requisiti per l'iscrizione delle società di revisione nell'Albo Speciale è attualmente prevista la limitazione dell'oggetto sociale alla revisione e organizzazione contabile di aziende (art. 6, comma 1, lett. a), D. Lgs. 88/1992). Tale requisito non è richiesto dall'VIII Direttiva e, come ormai da più parti sottolineato, costituisce un vincolo superato dalle evoluzioni legislative.

In effetti, a seguito delle recenti modifiche apportate al TUIF e al RE in virtù della Legge Risparmio, è stata normativamente introdotta nel nostro ordinamento la nozione di rete del revisore. Sono state altresì disciplinate fattispecie inerenti l'indipendenza del revisore che tengono conto dell'operatività, nei confronti dei soggetti conferenti gli incarichi di revisione, di società appartenenti al *network* del revisore medesimo.

Si sottolinea, dunque, l'opportunità di eliminare tale limite, in quanto potenzialmente già oggetto di abrogazione implicita ad opera della Legge Risparmio.

Con riferimento al comma 2, seconda parte, si segnala che in Italia è stato sin qui scelto di mantenere le competenze relative all'abilitazione alla revisione legale sotto un controllo rigorosamente pubblico. L'attuale impostazione risulta coerente con le previsioni comunitarie.

Come segnalato nella colonna sulla normativa di riferimento, per l'iscrizione all'Albo Speciale è attualmente richiesta la stipulazione di una polizza assicurativa, in linea con quanto indicato dall'art. 161 del TUIF.

Pare opportuno che tale requisito permanga anche a seguito dell'attuazione dell'VIII Direttiva e che, tenuto conto della unificazione di revisori e imprese di revisione contabile nel medesimo albo, sia esteso a tutti i soggetti che richiedono l'abilitazione.

In tal caso, occorrerebbe prevedere che per i revisori legali persone fisiche che operano esclusivamente nell'ambito di imprese di revisione, tenute a loro volta alla stipulazione della polizza assicurativa, tale obbligo si ritenga già adempiuto da parte della società per la quale detti soggetti svolgono la loro attività, ove rientranti nella copertura assicurativa dell'impresa di revisione contabile.

Per quanto concerne poi l'ammontare della copertura assicurativa, alla luce della struttura di controllo pubblico ipotizzata da Assirevi in commento all'art. 32, si potrebbe prevedere che l'Organismo di Coordinamento provveda annualmente alla relativa quantificazione, sulla base dei criteri già oggi utilizzati dalla Consob e previsti dalla Delibera 16503 del 4 giugno 2008.

Da ultimo, sotto il diverso profilo dell'idoneità tecnica del revisore, che era richiamato anche dalla Legge Comunitaria 2007, si rinvia a quanto indicato *infra* nel commento agli artt. 5 e 15.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

L'attività di revisione può essere esercitata solo da soggetti iscritti nell'albo dei *commissaries aux comptes*.

Per l'iscrizione è necessario, tra l'altro:

- essere cittadini francesi o di un altro stato membro della UE o di un paese terzo che ha stipulato un accordo di reciprocità con la Francia;
- essere in possesso di un diploma universitario rilasciato al termine di un corso di tre anni o titolo equivalente;
- aver completato un periodo di pratica professionale della durata di 3 anni presso un soggetto o un'impresa abilitata allo svolgimento dell'attività professionale da parte di uno stato membro della UE;
- essere in possesso del requisito di onorabilità;
- aver superato un esame di abilitazione professionale o aver conseguito il diploma di *expertise comptable*.

Imprese di revisione

Le imprese di revisione contabile devono essere iscritte nel registro della commissione regionale dove hanno la sede legale. Tutte le imprese di revisione contabile devono essere controllate da persone fisiche abilitate come revisori legali, in particolare:

- il 75% del capitale sociale deve essere detenuto da revisori legali. Se un'impresa di revisione contabile detiene una partecipazione in un'altra impresa di revisione legale, gli azionisti che non sono revisori legali non possono detenere più del 25% del capitale sociale delle due imprese;
- il 75% dei membri dell'organo di amministrazione o di direzione deve essere costituito da revisori legali;
- il 75% degli azionisti o dei soci devono essere revisori legali;
- una singola persona fisica o persona giuridica non può detenere più del 25% del capitale di un'impresa di revisione contabile;
- i rappresentanti legali devono essere persone fisiche abilitate come revisori legali;
- le attività di revisione legale sono svolte per conto dell'impresa da revisori legali che sono soci, azionisti o dirigenti dell'impresa, tali persone possono svolgere l'attività di revisione legale per una sola impresa di revisione contabile; nel caso di decesso di un revisore legale, gli eredi hanno due anni di tempo per cedere la partecipazione ad un altro revisore legale.

Le imprese di revisione contabile possono essere costituite sottoforma di SARL, SA, SAS e SCP (società non commerciali), non sono ammesse imprese in forma di SNC, in quanto tale forma di impresa richiede che i soci siano commercianti, status incompatibile con la professione di revisore legale.

In ogni caso l'impresa deve disporre di sufficienti risorse professionali per svolgere la propria attività, rispettare le regole professionali, valutare ed aggiornare costantemente le conoscenze professionali e stabilire delle procedure di valutazione per ogni incarico svolto.

Un ex-amministratore o un ex-dipendente di un'impresa non può essere nominato revisore legale della stessa prima che siano trascorsi 5 anni dalla cessazione dall'incarico o dalle sue dimissioni, lo stesso lasso di tempo si applica agli stessi soggetti per la nomina a revisori legali di imprese che detengono più del 10% dell'impresa di cui erano amministratori o dipendenti.

Gran Bretagna

Normativa allineata.

Le società di revisione devono essere registrate e soggette alla supervisione da parte di un RSB. Il revisore individuale deve essere registrato e soggetto a supervisione da parte di un RQB.

I soggetti qui di seguito indicati appartengono ad entrambe le categorie (RSB e RQB): ACCA, ICAEW, ICAI e ICAS. Inoltre, l'AAPA è un RSB mentre l'AIA e il CIPFA sono RQB.

Ai fini dell'iscrizione ad un RSB o RSQ è necessario aver stipulato una polizza assicurativa per responsabilità danni. Gli RSB emanano regole e procedure atte alla verifica del comportamento e delle modalità di svolgimento dell'attività di revisione effettuata dai loro membri, nonché al relativo potere sanzionatorio.

I vari Istituti hanno specifici requisiti per l'iscrizione di un individuo. Dall'aprile 2008 le persone fisiche che hanno un'abilitazione equivalente alla revisione legale ottenuta in un altro Stato membro possono essere abilitati.

Imprese di revisione

Le imprese di revisione possono avere sia la forma di società di capitali che di società di persone.

Se l'impresa di revisione contabile è una società di persone, per essere socio occorre essere, tra l'altro:

- un membro dell'ICAEW, dell'ICAS e/o dell'ICAI;
- un membro dell'ACCA;
- un revisore legale.

Inoltre la maggioranza dei soci deve essere costituita da revisori legali e in ogni caso, la maggioranza dei diritti di voto deve essere detenuta da revisori legali.

Nell'organo di amministrazione la maggioranza dei diritti di voto deve essere detenuta da revisori legali.

Se l'impresa di revisione contabile è una società di capitali, la maggioranza dei diritti di voto deve essere detenuta da revisori legali, mentre non sono poste condizioni particolari sulla natura degli altri soci.

Nell'organo di amministrazione la maggioranza dei diritti di voto deve essere detenuta da revisori legali. Inoltre tutti i membri dell'organo di amministrazione devono essere, tra l'altro:

- un membro dell'ICAEW, dell'ICAS e/o dell'ICAI;
- un membro dell'ACCA;
- un revisore legale.

La normativa prevede che i soci di imprese di revisione debbano:

- comunicare ogni variazione nelle partecipazioni detenute direttamente e indirettamente in imprese di revisione contabile;
- fornire informazioni sulla loro struttura proprietaria nei precedenti tre anni.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Attualmente la normativa tedesca sulla revisione legale, la WPO, prevede due categorie di revisori legali:

- i WP, che possono svolgere qualsiasi tipo di revisione legale in Germania, a condizione che abbiano superato la verifica esterna del sistema di controllo qualità. Inoltre, possono fornire servizi di natura contabile, servizi di *assurance*, di natura fiscale e consulenziale.
- i vBP, possono svolgere la revisione legale solo su piccole-medie imprese. Inoltre, possono fornire servizi di natura contabile, servizi di *assurance*, di natura fiscale e consulenziale.

La professione di vBP è destinata all'estinzione in quanto non sono più previsti esami per l'abilitazione, l'ultimo si è tenuto nel corso del 2006.

Sia i WP che i vBP devono essere iscritti alla WPK. L'abilitazione prevede il superamento di un esame di idoneità professionale gestito dalla WPK (a partire dal 2004), che gestisce anche gli esami attitudinali per i revisori stranieri.

I candidati all'abilitazione devono avere i seguenti requisiti:

- essere in possesso di un diploma universitario, con l'esenzione per coloro che hanno lavorato per almeno 10 anni presso un WP, vBP o una società di revisione;
- aver effettuato un tirocinio triennale presso un revisore legale o un'impresa di revisione contabile, durante il periodo del tirocinio il candidato deve avere prevalentemente effettuato attività di revisione contabile per almeno due anni.

Imprese di revisione

In corrispondenza della distinzione tra WP e vBP sono previste due tipi di organizzazione professionale: le WPG, per i WP, e le BPG, per i vBP.

La maggior parte delle norme applicabili alle WPG sono applicabili anche alle BPG, conseguentemente nel termine "imprese di revisione contabile" sono incluse entrambe le tipologie sopraindicate.

La costituzione di un'impresa di revisione contabile deve essere approvata e registrata dalla WPK, inoltre le imprese di revisione contabile possono avere unicamente le seguenti forme legali: società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società commerciale aperta, società in accomandita semplice e società professionali.

La maggioranza del capitale sociale o dei diritti di voto di un'impresa di revisione contabile deve essere detenuta da revisori legali o da altre imprese di revisione contabile, mentre persone fisiche o giuridiche diverse da revisori legali o imprese di revisione non possono detenere più del 25% del capitale o dei diritti di voto.

Fondazioni o associazioni registrate possono essere socie di un'impresa di revisione contabile sole se i) la loro unica attività è quella di garantire il trattamento pensionistico agli ex-dipendenti dell'impresa di revisione o di promozione della formazione professionale o dell'abilitazione professionale dei revisori e ii) la maggioranza dei membri dell'organo di gestione della fondazione o dell'associazione è costituito da revisori legali.

Inoltre i soci di un'impresa di revisione contabile non possono detenere le quote come agenti o fiduciari per conto di terze persone.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Per l'iscrizione al registro dei revisori (ROAC) occorre essere cittadini spagnoli o di un altro stato membro della UE, non aver subito condanne penali ed aver ottenuto l'autorizzazione da parte dell'ICAC, che viene rilasciata in presenza dei seguenti requisiti:

- titolo universitario (con delle esenzioni);
- completamento di corsi di formazione teorica (contabilità, revisione, ecc.), organizzati dagli ordini professionali o da centri autorizzati dall'ICAC;
- completamento del tirocinio della durata di 3 anni (di cui 2 presso un revisore abilitato), focalizzato sulla revisione contabile di bilanci d'esercizio e consolidati; per le persone prive di titolo universitario, ma in possesso di un titolo di studio che permette l'accesso all'Università, il tirocinio è di 8 anni (di cui 5 presso un revisore abilitato);
- superamento dell'esame di abilitazione.

Le domande di iscrizione al ROAC devono essere indirizzate all'ICAC, che autorizza l'iscrizione una volta accertata l'esistenza dei requisiti.

L'ICAC ha inoltre emanato una serie di regolamenti inerenti l'abilitazione dei revisori legali, inclusi gli aspetti della validità di lauree conseguite all'estero, le modalità di tenuta dell'esame di abilitazione e le materie oggetto di esame. L'ICAC pubblica annualmente l'elenco dei revisori e delle società di revisione abilitate.

L'ICAC inoltre gestisce le garanzie finanziarie che i revisori/società di revisione devono fornire ai sensi di legge per poter operare, garanzia che è proporzionata ai ricavi derivanti dall'attività di revisione contabile. I soci di società di revisione contabile non sono tenuti a fornire tale garanzia. Nel caso di insufficienza o mancanza della garanzia, il revisore/società di revisione perde la qualifica di revisore legale "attivo" e non può più svolgere l'attività.

Gli ordini professionali rappresentativi dei revisori sono quelli che hanno un numero di associati pari ad almeno il 10% degli iscritti al ROAC o al 15% degli iscritti al ROAC con la qualifica di revisore in attività.

I compiti degli ordini professionali sono quelli di predisporre i principi di revisione, gestire gli esami di abilitazione professionale, tenere i corsi di formazione teorica, curare la formazione continua, sorvegliare il tirocinio e certificarne l'avvenuto svolgimento, effettuare i controlli di qualità, assicurare il rispetto della deontologia professionale, proporre sanzioni all'ICAC, collaborare con l'ICAC.

Gli ordini professionali devono informare l'ICAC dei risultati dei controlli di qualità effettuati e proporre se necessario di istruire il procedimento sanzionatorio.

Imprese di revisione

Un'impresa di revisione contabile deve soddisfare i seguenti requisiti:

- tutti i soci devono essere persone fisiche;
- la maggioranza dei soci devono essere revisori legali "attivi" e detenere la maggioranza del capitale sociale e dei diritti di voto;
- la maggioranza degli amministratori e direttori devono essere revisori legali "attivi", nel caso di amministratore unico, questo deve essere revisore legale "attivo".

Una volta dimostrati requisiti di cui sopra e versata la garanzia finanziaria previste dalle norme di legge, l'impresa viene iscritta al ROAC.

Non sono previste norme particolari sulla forma societaria che possono assumere le imprese di revisione.

Articolo 4
Onorabilità

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Le autorità competenti di uno Stato membro possono rilasciare l'abilitazione esclusivamente alle persone fisiche o alle imprese che soddisfano il requisito di onorabilità.</p>	<p>Il requisito di onorabilità è disciplinato dall'art. 8 (Onorabilità) D. Lgs. 88/1992 e dall'art. 161 TUIF (Albo speciale delle società di revisione) che ne richiama i contenuti.</p> <p>Art. 8 (Onorabilità)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Non possono essere iscritti nel registro coloro che: <ol style="list-style-type: none"> a) si trovano in stato di interdizione temporanea o di sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese; b) sono stati sottoposti a misure di prevenzione ai sensi della legge 27 dicembre 1956, n. 1423 o della legge 31 maggio 1965, n. 575 e successive modificazioni e integrazioni, salvi gli effetti della riabilitazione; c) hanno riportato condanna alla reclusione, anche se con pena condizionalmente sospesa, salvi gli effetti della riabilitazione: <ol style="list-style-type: none"> 1) per uno dei delitti previsti dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 2) per uno dei delitti previsti dal titolo XI del Libro V del Codice Civile 3) per un delitto non colposo, per un tempo non inferiore a un anno 4) per un delitto contro la pubblica amministrazione, contro la fede pubblica, contro il patrimonio, contro l'economia pubblica, per un tempo non inferiore a sei mesi. 2. Non può essere iscritta nel registro la società il cui amministratore si trova in taluna delle situazioni indicate nel comma 1. <p>Art. 161 TUIF (Albo Speciale delle società di revisione)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La Consob provvede alla tenuta di un albo speciale delle società di revisione abilitate all'esercizio delle attività previste dagli articoli 155 e 158. 2. La Consob iscrive le società di revisione nell'albo speciale previo accertamento dei requisiti previsti dall'articolo 6, comma 1, del D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88, e del requisito di idoneità tecnica. Non può essere iscritta nell'albo speciale la società di revisione il cui amministratore si trovi in una delle situazioni previste dall'articolo 8, comma 1, del D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88. 3. Le società di revisione costituite all'estero possono essere iscritte nell'albo se in possesso dei requisiti

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>previsti dal comma 2. Tali società trasmettono alla Consob una situazione contabile annuale riferita all'attività di revisione e organizzazione contabile esercitata in Italia.</p> <p>4. Per l'iscrizione nell'albo le società di revisione devono essere munite di idonea garanzia prestata da banche, assicurazioni o intermediari iscritti nell'elenco speciale previsto dall'art. 107 del D. Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, o avere stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile per negligenze o errori professionali, comprensiva della garanzia per infedeltà dei dipendenti, per la copertura dei rischi derivanti dall'esercizio dell'attività di revisione contabile. L'ammontare della garanzia o della copertura assicurativa è stabilito annualmente dalla Consob per classi di volume d'affari e in base agli ulteriori parametri da essa eventualmente individuati con regolamento.</p>

COMMENTI

Le disposizioni vigenti in tema di onorabilità dei revisori appaiono in linea con le previsioni dell'VIII Direttiva. Non appare pertanto necessario modificare la disciplina attualmente vigente.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Per l'iscrizione all'albo è necessario essere in possesso del requisito di onorabilità e non essere stati destinatari di una dichiarazione di fallimento. A tal proposito le CRCC raccolgono informazioni riguardo i candidati all'abilitazione.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Articolo 5
Revoca dell'abilitazione

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. L'abilitazione di un revisore legale o di un'impresa di revisione contabile la cui onorabilità sia stata seriamente compromessa viene revocata. Gli Stati membri possono tuttavia prevedere un termine ragionevole per consentire agli interessati di ripristinare il requisito dell'onorabilità.</p> <p>2. L'abilitazione di un'impresa di revisione contabile viene revocata se una qualunque delle condizioni di cui all'articolo 3, paragrafo 4, lettere b) e c), cessa di essere soddisfatta. Gli Stati membri possono tuttavia prevedere un termine ragionevole per ripristinare le predette condizioni.</p> <p>3. Quando per una qualunque ragione l'abilitazione di un revisore legale o di un'impresa di revisione contabile è revocata, l'autorità competente dello Stato membro in cui l'abilitazione è revocata comunica tale revoca e i motivi della stessa alle autorità competenti degli Stati membri in cui il revisore legale o l'impresa di revisione contabile sono altresì abilitati. I dati di tali autorità sono inseriti nell'albo del suddetto Stato membro a norma dell'articolo 16, paragrafo 1, lettera c).</p>	<p>Il nostro ordinamento prevede l'istituto della cancellazione dall'albo e non quello della revoca dall'abilitazione. Le norme vigenti al riguardo sono gli artt. 9 (Cancellazione dal registro) e 20 (Cancellazione dell'Albo Speciale) D. Lgs. 88/1992, l'art. 40 D.P.R. 99/1998 (Cancellazione del revisore contabile) e l'art. 163, comma 2, TUIF (Provvedimenti della Consob).</p> <p>Art. 9 (Cancellazione dal registro)</p> <p>1. Il Ministero di grazia e giustizia, se accerta l'insussistenza dei requisiti previsti dal presente decreto, ne dà comunicazione all'iscritto, assegnandogli un termine non superiore a sei mesi per sanare le carenze. Qualora entro il termine assegnato non si sia provveduto, il Ministro, sentito l'interessato, dispone con proprio decreto la cancellazione.</p> <p>2. Il provvedimento di cancellazione è motivato e notificato all'interessato.</p> <p>Art. 40 D.P.R. 99/1998 (Cancellazione del revisore contabile)</p> <p>1. Se i fatti che compromettono l'idoneità al corretto svolgimento delle funzioni di controllo dei conti indicati nell'articolo precedente sono di particolare gravità, è disposta la cancellazione dell'iscritto dal registro dei revisori contabili.</p> <p>2. La cancellazione dal registro è, inoltre, disposta nelle seguenti ipotesi:</p> <p>a. se non sussistono i requisiti previsti nel decreto legislativo;</p> <p>b. se ricorre una delle situazioni indicate nell'articolo 2382 del codice civile;</p> <p>c. se l'iscritto compie attività di revisione contabile durante il periodo in cui è stato sospeso;</p> <p>d. se ricorre il caso indicato nell'articolo 8, comma 5, della legge 13 maggio 1997, n. 132;</p> <p>e. se l'iscritto è sospeso dal registro per più di due volte.</p> <p>Art. 163, comma 2, TUIF (Provvedimenti della Consob)</p> <p>La Consob dispone la cancellazione dall'albo speciale quando:</p> <p>a) le irregolarità sono di particolare gravità;</p> <p>b) vengono meno i requisiti previsti per l'iscrizione</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>nell'albo speciale e la società non provvede a ripristinarli entro il termine, non superiore a sei mesi, assegnato dalla Consob;</p> <p>c) la società non ottempera ai provvedimenti indicati nel comma 1;</p> <p><i>c-bis</i>) la violazione attiene al divieto previsto dall'articolo 160, qualora risulti la responsabilità della società. In tutti i casi, la Consob comunica i nomi dei soci o dei dipendenti personalmente responsabili della violazione al Ministro della giustizia, il quale ne dispone la cancellazione dal registro dei revisori contabili con il procedimento previsto dall'art. 10 del D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88.</p>

COMMENTI

L'insussistenza dei requisiti di cui all'art. 8 del D. Lgs. 88/1992 (Onorabilità), così come richiamato dall'art. 161 del TUIF, comporta, alla luce della normativa in vigore, la cancellazione del revisore (persona fisica/giuridica) dal Registro/Albo Speciale.

Gli artt. 9 e 20 del D. Lgs. 88/1992 che regolano la cancellazione rispettivamente dal Registro e dall'Albo Speciale sono sostanzialmente equivalenti all'articolo dell'VIII Direttiva qui in commento.

Sussiste tuttavia un elemento che differenzia la disciplina vigente da quella prevista dall'VIII Direttiva.

Si tratta del requisito dell'idoneità tecnica, attualmente statuito per le società di revisione che richiedono l'iscrizione all'Albo Speciale e accertato da Consob a tal fine. Nel caso in cui tale requisito venga meno e non sia ripristinato nel termine di 6 mesi, la Consob può disporre la cancellazione della società di revisione dall'Albo Speciale.

Nel disegno del sistema di controllo pubblico che Assirevi ritiene preferibile, come descritto *sub* art. 32 e ss., il riscontro della sussistenza dei requisiti per l'abilitazione dovrebbe intervenire, all'atto dell'abilitazione stessa, ad opera della Commissione di Controllo della Revisione Contabile, sulla base delle linee guida elaborate dall'Organismo di Coordinamento. Successivamente, il riscontro della permanenza di tali requisiti potrebbe essere demandato alla Commissione di Controllo della Revisione Contabile e a Consob (cfr. art. 32 dell'VIII Direttiva e relativo commento).

In tale contesto e in presenza di un albo unico per revisori persone fisiche e imprese di revisione contabile, si sottolinea che la sussistenza dell'idoneità tecnica diviene più rilevante all'atto dell'assegnazione degli incarichi, in quanto, come sopra ricordato, il revisore designato dovrà essere in grado per specifica esperienza o capacità professionale e per adeguatezza della struttura organizzativa di svolgere l'attività richiestagli.

Conseguentemente, l'idoneità tecnica dovrebbe essere verificata da chi propone/conferisce l'incarico e riscontrata caso per caso dalle autorità competenti, vale a dire dalla Consob e dalla Commissione di Controllo della Revisione Contabile.

Al fine di consentire tali riscontri, sarebbe in ogni caso utile che l'Organismo di Coordinamento definisse più analiticamente il contenuto di detto requisito.

Qualunque sia la configurazione del sistema di controllo pubblico prescelto dal Legislatore, appare comunque opportuno il riscontro del requisito in commento con modalità tali da evitare di esporre i risparmiatori, in caso di enti di interesse pubblico, agli effetti sull'andamento dei titoli conseguenti ad eventuali interruzioni, a distanza di tempo, degli incarichi di revisione conferiti e a periodi di *vacatio* nei controlli contabili in attesa di nuove nomine.

Si segnala inoltre che nell'ordinamento italiano la cancellazione del revisore dal Registro/Albo Speciale può assumere anche carattere sanzionatorio allorquando viene disposta dall'autorità di vigilanza competente nelle ipotesi di accertate gravi irregolarità del revisore nello svolgimento della propria attività (art. 40 del D.P.R. 99/1998 e art.

163 del TUIF).

Si tratta di una sanzione che potrebbe essere mantenuta anche in sede di recepimento della normativa comunitaria, pur tenendo conto della necessità di razionalizzazione del sistema sanzionatorio evidenziata in commento all'art. 31 del VIII Direttiva.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Si attendono cambiamenti in merito all'arco temporale entro il quale ripristinare i requisiti che sono venuti meno.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Articolo 6
Titoli e diplomi

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
Fatto salvo l'articolo 11, una persona fisica può essere abilitata ad esercitare la revisione legale dei conti soltanto se, avendo completato il livello di studi che dà accesso all'università o un livello equivalente, ha concluso in seguito un corso di formazione teorica ed effettuato un tirocinio, superando un esame di idoneità professionale organizzato o riconosciuto dallo Stato membro interessato, dello stesso livello dell'esame finale di studi universitari o di livello equivalente.	D. Lgs. 88/1992, Art. 3 (Ammissione all'esame per l'iscrizione nel registro). 1. Il Ministero di grazia e giustizia indice annualmente l'esame per l'iscrizione nel registro. 2. Per l'ammissione all'esame è necessario: a) aver conseguito in materie economiche, aziendali o giuridiche un diploma di laurea ovvero un diploma universitario o un diploma di una scuola diretta a fini speciali, rilasciati al compimento di un ciclo di studi della durata minima di tre anni; b) aver svolto, presso un revisore contabile, un tirocinio triennale, avente ad oggetto il controllo di bilanci di esercizio e consolidati. 3. I dipendenti dello Stato e degli enti pubblici svolgono il tirocinio della durata di tre anni presso un funzionario pubblico abilitato al controllo legale dei conti.

COMMENTI

La norma italiana è più severa rispetto a quella comunitaria: non basta infatti un diploma equivalente a quello che offre accesso all'università e un corso di formazione teorica di livello analogo a quello universitario, bensì è necessario un diploma di laurea in materie e economiche, giuridiche o aziendali, oppure un diploma universitario o un diploma di una scuola diretta a fini speciali, di almeno tre anni.

Allo stato attuale sembra utile mantenere invariata la normativa vigente.

Il sistema di controllo pubblico assume la responsabilità finale del controllo dell'abilitazione e quindi dovrà indicare le linee guida per l'esercizio della stessa.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Per l'iscrizione all'albo dei *Commissaries aux comptes* è necessario essere in possesso di un diploma universitario rilasciato al termine di un corso di tre anni o titolo equivalente.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

I candidati all'abilitazione devono essere in possesso di un diploma universitario, con l'esenzione per coloro che hanno lavorato per almeno 10 anni presso un WP, vBP o una società di revisione.

Spagna

Normativa già allineata.

Per l'iscrizione al registro occorre essere in possesso di titolo universitario (con possibilità di esenzioni) ed aver completato dei corsi di formazione teorica (contabilità, revisione, ecc.), organizzati direttamente dall'ICAC ovvero da ordini professionali o centri autorizzati dall'ICAC.

Articolo 7
Esame di idoneità professionale

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>L'esame di idoneità professionale di cui all'articolo 6 garantisce il livello necessario di conoscenze teoriche delle materie relative alla revisione legale dei conti e la capacità di applicare concretamente tali conoscenze. Tale esame deve essere almeno in parte scritto.</p>	<p>D. Lgs. 88/1992, Art. 4 (Esame per l'iscrizione nel registro)</p> <p>1. L'esame previsto dall'art. 3 consiste in prove scritte e orali dirette all'accertamento delle conoscenze teoriche del candidato e della sua capacità di applicarle praticamente, nelle materie che seguono:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) contabilità generale; b) contabilità analitica e di gestione; c) disciplina dei bilanci di esercizio e consolidati; d) controllo della contabilità e dei bilanci; e) diritto civile e commerciale; f) diritto fallimentare; g) diritto tributario; h) diritto del lavoro e della previdenza sociale; i) sistemi di informazione e informatica; l) economia politica e aziendale e principi fondamentali di gestione finanziaria; m) matematica e statistica. <p>2. Per le materie elencate nelle lettere da e) a m), l'accertamento delle conoscenze teoriche e della capacità di applicarle praticamente è limitato a quanto necessario per controllo della contabilità e dei bilanci.</p> <p>D.P.R. 99/1998, Art. 19 (Materie delle prove di esame)</p> <p>1. L'esame consiste in tre prove scritte ed una prova orale nelle materie indicate nel decreto di cui all'articolo 15, comma 2, scelte fra quelle elencate nell'articolo 4 del D. Lgs. 88/1992.</p> <p>2. Ciascuna prova scritta verte su un gruppo di materie elencate, rispettivamente, nelle lettere da a) a d), da e) ad h), da i) a m) del comma 1 dell'articolo 4 del decreto legislativo citato.</p>

COMMENTI

In sede di recepimento dell'VIII Direttiva nel nostro ordinamento appare opportuno prevedere l'istituzione di più sedi di esame, così come l'organizzazione di più sessioni di esame durante l'anno.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Per l'iscrizione all'albo dei *Commissaires aux comptes* è necessario, tra l'altro, aver superato un esame di abilitazione professionale o aver conseguito il diploma di *expertise comptable*.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

Sia i WP che i vBP devono essere iscritti alla WPK. L'abilitazione prevede il superamento di un esame di idoneità professionale gestito dalla WPK.

Spagna

Normativa già allineata.

Per l'iscrizione al registro occorre il superamento dell'esame di abilitazione, che è strutturato in due parti, una teorica e una pratica; è prevista l'esenzione dell'esame teorico sulle materie incluse nel piano di studi universitari o oggetto dei suddetti corsi di formazione teorica.

L'ICAC ha il potere di verificare l'esistenza dei requisiti per l'esenzione dall'esame teorico. Gli esami di abilitazione sono organizzati dagli ordini professionali e in via sussidiaria dall'ICAC. La commissione è costituita dal presidente (il presidente di uno degli ordini professionali o il presidente dell'ICAC) e da 4 membri (un rappresentante dell'ICAC, un professore universitario e due iscritti al ROAC). Esiste un regime speciale per gli impiegati statali/dipendenti pubblici.

Articolo 8
Controllo delle conoscenze teoriche

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Il controllo delle conoscenze teoriche, compreso nell'esame, verte in particolare sulle materie seguenti:</p> <p>a) teoria e principi di contabilità generale; b) obblighi legali e norme concernenti la redazione dei conti annuali e dei conti consolidati; c) principi contabili internazionali; d) analisi finanziaria; e) contabilità analitica di esercizio e contabilità di gestione (cost and management accounting); f) gestione del rischio e controllo interno; g) revisione contabile e capacità professionali; h) obblighi giuridici e norme professionali riguardanti la revisione legale dei conti ed i revisori legali; i) principi di revisione internazionali; j) deontologia professionale e indipendenza.</p> <p>2. Tale controllo ha inoltre per oggetto almeno le seguenti materie nella misura in cui sono rilevanti per la revisione contabile:</p> <p>a) diritto societario e governo societario; b) diritto fallimentare e procedure analoghe; c) diritto tributario; d) diritto civile e commerciale; e) diritto della sicurezza sociale e del lavoro; f) tecnologie dell'informazione e sistemi informatici; g) economia aziendale, economia generale ed economia finanziaria; h) matematica e statistica; i) principi fondamentali di gestione finanziaria aziendale.</p> <p>3. La Commissione può modificare l'elenco delle materie su cui verte il controllo delle conoscenze teoriche di cui al paragrafo 1. Tali misure, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 bis. La Commissione, nell'adottare dette misure di esecuzione, tiene conto degli sviluppi della revisione contabile e della professione di revisore dei conti.</p>	<p>D. Lgs. 88/1992, Art. 4 (Esame per l'iscrizione nel registro)</p> <p>1. L'esame previsto dall'art. 3 consiste in prove scritte e orali dirette all'accertamento delle conoscenze teoriche del candidato e della sua capacità di applicarle praticamente, nelle materie che seguono:</p> <p>a) contabilità generale; b) contabilità analitica e di gestione; c) disciplina dei bilanci di esercizio e consolidati; d) controllo della contabilità e dei bilanci; e) diritto civile e commerciale; f) diritto fallimentare; g) diritto tributario; h) diritto del lavoro e della previdenza sociale; i) sistemi di informazione e informatica; l) economia politica e aziendale e principi fondamentali di gestione finanziaria; m) matematica e statistica.</p> <p>Art. 46 D. Lgs. 139/2005 ("Costituzione dell'ordine dei dottori commercialisti e periti contabili")</p>

COMMENTI

Non sussiste coincidenza tra l'art. 8 dell'VIII Direttiva e l'art. 4 del D. Lgs. 88/1992 in tema di materie oggetto dell'esame da revisore contabile.

Innanzitutto non è chiaro se la materia sinteticamente indicata alla lettera d) della norma attuale ("*controllo della contabilità e dei bilanci*") è idonea a ricomprendere le tre diverse aree citate dall'VIII direttiva alle lettere c)

(“*principi contabili internazionali*”), g) (“*revisione contabile e capacità professionali*”) e h) (“*obblighi giuridici e norme professionali riguardanti la revisione legale dei conti ed i revisori legali*”). In particolare, appare ragionevole interpretare il contenuto della suddetta lettera g) alla luce della versione inglese della medesima che fa riferimento a “*auditing and professional skills*”. La lettera g) potrebbe dunque essere intesa come “*elementi di tecnica professionale della revisione*”.

Inoltre, il confronto tra la vigente disciplina italiana e l’art. 8 dell’VIII Direttiva evidenzia che nella prima sembrano non ricomprese le seguenti materie:

- analisi finanziaria
- gestione del rischio e controllo interno
- deontologia professionale e indipendenza.

Occorre dunque provvedere all’aggiornamento della disciplina attualmente in essere.

Come previsto dal comma 3 dell’art. 8 dell’VIII Direttiva, si dovrà poi prevedere l’aggiornamento da parte del sistema di controllo pubblico delle materie di esame, tenendo conto delle eventuali modifiche apportate nel tempo anche dalla Commissione Europea.

Da ultimo, si segnala che le materie sopra richiamate sono oggetto della prova d’esame per l’iscrizione nella sezione B dell’albo dei dottori commercialisti. Conseguentemente, alla luce delle esenzioni previste all’art. 9 dell’VIII Direttiva, i dottori commercialisti iscritti in tale sezione potranno essere esentati dal controllo sulle conoscenze teoriche. Rispetto alla disciplina attuale, rimarrebbe comunque obbligatorio per tali soggetti il tirocinio di cui all’art. 10 dell’VIII Direttiva.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Sono previste modifiche entro la fine del 2008 con l’introduzione delle seguenti materie attualmente non contemplate: principi di revisione internazionali, principi contabili internazionali, *risk management* e *internal control*.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Il POB ha pubblicato in data il 4 aprile 2008 un regolamento, lo *Statutory auditors instrument 2008* (POB 03/2008), avente decorrenza dal 6 aprile 2008, in cui si fornisce l’elenco delle materie oggetto dell’esame di abilitazione professionale coincidente con quello previsto dall’VIII Direttiva.

Germania

Normativa già allineata.

I principi di revisione internazionali e il diritto della sicurezza sociale non sono menzionati in modo esplicito.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

L’elenco delle materie deve essere aggiornato.

Articolo 9 Esenzioni

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<ol style="list-style-type: none">1. In deroga agli articoli 7 e 8, gli Stati membri possono disporre che le persone che hanno superato un esame universitario o un esame equivalente oppure sono in possesso di diplomi universitari o di titoli equivalenti in una o più materie di cui all'articolo 8 siano esentate dal controllo delle conoscenze teoriche per le materie che hanno già formato oggetto di detto esame o di detti diplomi.2. In deroga dell'articolo 7, gli Stati membri possono disporre che i possessori di diplomi universitari o di titoli equivalenti in una o più materie di cui all'articolo 8 siano esentati dal controllo della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche per le materie che siano già state oggetto di un tirocinio comprovato da un esame o diploma riconosciuto dallo Stato.	<p>Art. 5 D. Lgs. 88/1992 (Esonero dall'esame per l'iscrizione nel registro)</p> <ol style="list-style-type: none">1. Sono esonerati dall'esame coloro che, in possesso dei requisiti previsti dall'art. 3, comma 2, hanno superato, per l'abilitazione all'esercizio di attività professionale, un esame di Stato teorico-pratico avente ad oggetto le materie previste dall'art. 4.2. Sono altresì esonerati dall'esame i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici che, in possesso dei requisiti previsti dall'art. 3, comma 2, hanno superato, presso la Scuola superiore della pubblica amministrazione, un esame teorico-pratico avente ad oggetto le materie previste dall'art. 4. <p><i>2-bis.</i> L'esonero dall'esame può riguardare anche singole materie.</p>

COMMENTI

In relazione al comma 1 dell'art. 9 dell'VIII Direttiva, si sottolinea che l'attuale disciplina italiana appare più severa in quanto esonera dalla prova soltanto nei casi in cui le materie indicate dall'art 4 del D. Lgs. 88/1992 siano state oggetto di esame nell'ambito dell'abilitazione ad altra attività professionale (es: esame da dottore commercialista, avvocato, ecc.). Diversamente, non rilevano ai fini dell'esenzione gli esami sostenuti su tali materie nel corso della precedente formazione universitaria.

Sul punto, si veda anche il commento all'art. 6 dell'VIII Direttiva.

Ove si volesse seguire l'impostazione del Legislatore europeo, si potrebbe valutare l'opportunità di accordare l'esenzione in commento unicamente in relazione ad esami sulle materie indicate all'art. 8 dell'VIII Direttiva sostenuti nell'ambito di corsi di laurea specialistici (c.d. biennio di specializzazione) in materia di revisione contabile. In ogni caso, tra la data dell'esame universitario e il termine del tirocinio non dovrebbe intercorrere un arco temporale troppo ampio.

Il comma 2 dell'art. 9 dell'VIII Direttiva si riferisce all'esonero per materie che hanno formato oggetto di un tirocinio che, a sua volta, sia stato riconosciuto valido ai fini del conseguimento della laurea.

La previsione, non esistente nella normativa vigente, si presenta di difficile applicazione, stante la necessità di tradurre l'attività svolta nel corso del tirocinio in materie oggetto di preparazione teorica.

Assirevi suggerisce pertanto che l'opzione non venga recepita.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa già allineata.

L'esenzione si applica solo per il controllo sulle conoscenze teoriche e non al tirocinio. Esiste un regime speciale per gli impiegati statali/dipendenti pubblici.

Articolo 10
Tirocinio

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Al fine di acquisire la capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche il cui controllo fa parte dell'esame, occorre completare un tirocinio di almeno tre anni relativo tra l'altro alla revisione dei conti annuali, dei conti consolidati o di altri documenti contabili. Tale tirocinio deve essere effettuato per almeno due terzi presso un revisore legale o un'impresa di revisione contabile abilitati in uno Stato membro.</p> <p>2. Gli Stati membri provvedono affinché la totalità del tirocinio sia effettuata presso persone che offrano sufficienti garanzie circa la propria capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante.</p>	<p>D.P.R. 99/1998, Art. 9 (Durata e contenuto del tirocinio)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Il tirocinio ha durata di tre anni decorrente dalla data di ricezione della domanda di iscrizione nel registro. 2. Il tirocinio è svolto con assiduità, diligenza e riservatezza, e consiste nell'esercizio delle attività proprie della funzione di revisione contabile, e nell'approfondimento teorico-pratico delle materie oggetto dell'esame per l'iscrizione nel registro dei revisori contabili. <p><i>2-bis</i> La disposizione di cui al comma 1 si applica a tutte le domande di iscrizione nel registro del tirocinio ricevute successivamente alla data del 1° maggio 1998.</p> <p><i>2-ter</i> Con il provvedimento di cui all'art. 8, comma 1, il direttore generale degli affari civili e delle libere professioni, su proposta della commissione centrale, accerta il periodo di tirocinio svolto anteriormente alla data di ricezione della domanda, avuto riguardo al rispetto delle forme e delle modalità previste dall'art. 43.</p> <p>D.P.R. 99/1998, Art. 10 (Svolgimento del tirocinio)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Il tirocinio è svolto presso un revisore contabile, anche nell'ambito di società di revisione iscritte all'albo speciale istituito presso la commissione nazionale per le società e la borsa. 2. I dipendenti dello Stato e degli enti pubblici svolgono il tirocinio presso un dipendente pubblico abilitato al controllo legale dei conti, la cui attività abbia ad oggetto, in particolare, i bilanci di esercizio e consolidati. Il dipendente pubblico può appartenere ad un ente diverso da quello da cui dipende il tirocinante. 3. Il dipendente pubblico che intende svolgere il tirocinio, fa istanza all'ente di appartenenza, che articola l'orario di lavoro del predetto, compatibilmente con i propri fini istituzionali, in maniera da consentirgli lo svolgimento del tirocinio. 4. Il dipendente pubblico fa altresì istanza ad una delle pubbliche amministrazioni indicate nell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, la quale provvede a designare il proprio dipendente abilitato al controllo legale dei conti di cui al comma 2.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>5. Il revisore contabile o dipendente pubblico presso cui è svolto il tirocinio, deve consentire al tirocinante di frequentare corsi di preparazione o altri corsi di studio presso facoltà universitarie economiche o giuridiche, purché tale frequenza non pregiudichi il tirocinio stesso.</p> <p>6. Al termine di ciascun anno di tirocinio, entro i sessanta giorni successivi, il tirocinante redige una relazione sull'attività svolta, specificando gli atti ed i compiti concernenti l'attività di revisore contabile alla cui predisposizione e svolgimento ha partecipato, con l'indicazione del relativo oggetto, e delle prestazioni tecnico-pratiche rilevanti alla cui trattazione abbia assistito o collaborato.</p> <p>7. La relazione di cui al comma 6 asseverata dal soggetto presso il quale è stato svolto il tirocinio è trasmessa alla commissione.</p> <p>8. L'obbligo della relazione, con le modalità indicate nei commi 6 e 7, sussiste anche nel corso dell'anno, in caso di trasferimento del tirocinante presso altro revisore contabile o funzionario pubblico.</p> <p>8-bis. Qualora gli obblighi di cui ai commi 6, 7 e 8 non vengano adempiuti entro il termine di centoventi giorni successivi allo scadere di ciascun anno, il tirocinio è automaticamente interrotto sino alla data di presentazione o spedizione della relazione a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.</p> <p>8-ter. Il decesso ovvero la impossibilità di prosecuzione del tirocinio per ogni altro evento riferibile al soggetto presso il quale si sta svolgendo il tirocinio, ne comporta l'automatica interruzione. Il tirocinante che intende proseguire il periodo di tirocinio presso altro soggetto abilitato al controllo legale dei conti ne dà comunicazione scritta alla commissione centrale con lettera raccomandata, allegando un'autodichiarazione sull'attività svolta sino a quella data, unitamente all'attestazione di inizio del tirocinio rilasciata dal soggetto presso il quale deve essere proseguito. La commissione centrale può richiedere al tirocinante l'integrazione di dati, notizie e documenti.</p>

COMMENTI

In Italia, l'intero periodo di tirocinio è svolto presso un revisore iscritto o una società di revisione. Con riferimento al comma 1 dell'art. 10 dell'VIII Direttiva, non sono rilevabili differenze con l'attuale disciplina. Sul punto si potrebbe unicamente valutare l'opportunità di prevedere anche nella normativa italiana la possibilità di svolgere il tirocinio presso un revisore o una società di revisione abilitati in altro Stato membro. In ogni caso, la disciplina dovrà prevedere un controllo sull'effettivo svolgimento del tirocinio.

Appare invece meritevole di qualche riflessione, alla luce della compatibilità con l'VIII Direttiva, il regime di favore ad oggi previsto per i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici che possono svolgere il tirocinio presso un

funzionario pubblico abilitato al controllo legale dei conti.

In particolare, occorre valutare se tali soggetti siano in grado di offrire “*sufficienti garanzie circa la propria capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante*”, come richiesto dal comma 2 dell’art. 10 in commento.

Qualora la previsione riguardante tale particolare categoria di soggetti risultasse agli occhi del Legislatore non del tutto in linea con i principi dell’VIII Direttiva, se ne dovrebbe proporre l’eliminazione.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Per l’iscrizione all’albo dei *Commissaires aux comptes* è necessario aver completato un periodo di pratica professionale della durata di 3 anni presso un soggetto o un’impresa abilitato allo svolgimento dell’attività professionale da parte di uno stato membro della UE.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

I candidati all’abilitazione devono aver effettuato un tirocinio triennale presso un revisore legale o un’impresa di revisione contabile, durante il periodo del tirocinio il candidato deve avere prevalentemente effettuato attività di revisione contabile per almeno due anni.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Occorre il completamento del tirocinio della durata di 3 anni (di cui 2 presso un revisore abilitato), focalizzato sulla revisione contabile di bilanci d’esercizio e consolidati. Per le persone prive di titolo universitario, ma in possesso di un titolo di studio che permette l’accesso all’Università, il tirocinio è di 8 anni (di cui 5 presso un revisore abilitato). Il tirocinio deve essere effettuato presso un revisore abilitato in Spagna. Di conseguenza, l’esperienza ottenuta presso un altro Stato membro non è valida.

Articolo 11
Qualifica acquisita tramite esperienza di lunga durata

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Uno Stato membro può abilitare in qualità di revisore legale una persona che non soddisfa le condizioni di cui all'articolo 6 se tale persona può dimostrare:</p> <p>a) di aver esercitato per quindici anni attività professionali che le abbiano consentito di conseguire un'esperienza sufficiente nei settori finanziario, giuridico e contabile, nonché superato l'esame di idoneità professionale di cui all' articolo 7; oppure</p> <p>b) di aver esercitato per sette anni attività professionali nei settori di cui sopra, di aver inoltre svolto il periodo di tirocinio di cui all'articolo 10, nonché superato l'esame di idoneità professionale di cui all'articolo 7.</p>	<p>Art. 11 (Prima formazione del registro) e Art. 12 (Iscrizione di società in sede di prima formazione del registro) D. Lgs. 88/1992</p> <p>Art. 11 (Prima formazione del registro)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Entro un anno dall'entrata in vigore del presente decreto, il Ministero di grazia e giustizia, accertati i titoli dei richiedenti, procede alla formazione del registro ed alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. 2. Sono iscritti nel registro, purché presentino domanda entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, abbiano domicilio in Italia e non si trovino nelle situazioni indicate nell'art. 8: <ol style="list-style-type: none"> a) coloro che alla data di entrata in vigore del presente decreto sono iscritti o sono in possesso dei requisiti per essere iscritti nel ruolo dei revisori ufficiali dei conti. Per i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici, il periodo indicato al 3° comma dell'art. 12 del regio decreto-legge 24 luglio 1936, n. 1548, è ridotto a 5 anni; b) coloro che sono iscritti o hanno acquisito il diritto ad essere iscritti nell'albo dei dottori commercialisti o nell'albo dei ragionieri e periti commerciali alla medesima data o, successivamente, in base ad una sessione d'esame in corso a tale data e hanno svolto attività di controllo legale dei conti per almeno un anno; c) coloro che alla medesima data sono in possesso di un diploma di scuola universitaria diretta a fini speciali in amministrazione e controllo aziendale di durata triennale e hanno svolto attività di controllo legale dei conti per un anno; d) coloro che alla medesima data hanno superato l'esame già previsto dall'art. 13 del decreto del Presidente della Repubblica 31 marzo 1975, n. 136; e) coloro che alla medesima data hanno ottenuto dalla Commissione nazionale per le società e la borsa il giudizio di equipollenza o corrispondenza già previsto dall'art. 8, comma terzo, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 31 marzo 1975, n. 136. 3. Coloro che restano in carica nei collegi sindacali ai sensi dell'art. 27 del presente decreto sono iscritti in un elenco allegato al registro e, successivamente,

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>sono iscritti nel registro dei revisori contabili, purché, fermi restando gli altri requisiti previsti dal comma 2, risultino, per effetto della permanenza nella carica, avere svolto le funzioni di sindaco per il periodo indicato dall'art. 12, R.D.L. 24 luglio 1936, n. 1548, o dalle lettere b) e c) del comma 2 del presente articolo. Le modalità per l'iscrizione nell'elenco e, successivamente, nel registro sono disciplinate dal regolamento previsto dall'art. 14.</p> <p>Art. 12 (Iscrizione di società in sede di prima formazione del registro)</p> <p>1. In sede di prima formazione del registro, sono iscritte, purché presentino domanda entro il termine di centottanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, abbiano la sede principale o una sede secondaria con rappresentanza stabile in Italia, abbiano l'oggetto sociale conforme a quanto previsto dall'art. 6, comma 1, lettera a) e gli amministratori non si trovino nelle situazioni indicate nell'art. 8:</p> <p>a) le società di revisione che alla data di entrata in vigore del presente decreto hanno ottenuto l'autorizzazione ai sensi della legge 23 novembre 1939, n. 1966;</p> <p>b) le società di revisione che alla medesima data hanno presentato istanza al Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato ai sensi dell'art. 1 del regio decreto 22 aprile 1940, n. 531, e si trovano nelle condizioni di legge per il rilascio dell'autorizzazione.</p> <p>2. Sono cancellate dal registro le società che entro il termine di un anno dalla data della pubblicazione prevista dall'art. 11, comma 1, non si sono adeguate alle altre disposizioni del presente decreto.</p>

COMMENTI

L'attuale disciplina italiana non prevede la possibilità di attribuire la qualifica di revisore ad un soggetto privo del diploma richiesto per l'ammissione all'esame di abilitazione che abbia accumulato un'esperienza di lunga durata nello svolgimento dell'attività di revisione.

Tale circostanza è stata considerata a suo tempo e applicata in sede di prima formazione del Registro ai sensi dell'art. 11 del D. Lgs. 88/92.

Assirevi ritiene non utile avvalersi di tale facilitazione nel normale procedimento di abilitazione del revisore e dunque non necessario recepire la facoltà concessa dall'art. 11 dell'VIII Direttiva in esame.

Occorrerà invece prevedere disposizioni transitorie per il passaggio dagli attuali Albo Speciale e Registro al nuovo albo unico.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata

Sono previste delle esenzioni al tirocinio nel caso in cui i candidati all'esame:

- hanno esercitato per almeno 15 anni attività professionali nel settore pubblico o privato in modo da conseguire un'esperienza sufficiente nei settori finanziario, contabile e giuridico;
- sono stati curatori fallimentari per almeno 5 anni, a particolari condizioni;
- sono revisori legali in altri stati membri della UE;
- sono revisori legali abilitati in paesi terzi con almeno tre anni di esperienza documentabile nella revisione legale, in questo caso è necessario un'autorizzazione rilasciata dal Ministero della Giustizia.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

I candidati all'abilitazione possono non essere in possesso di un diploma universitario, se hanno lavorato per almeno 10 anni presso un WP, vBP o una società di revisione.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Prevista una differente durata dei periodi di tirocinio rispetto a quanto previsto dall'VIII Direttiva. La formazione teorica è sempre obbligatoria.

Articolo 12
Combinazione di tirocinio e formazione teorica

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<ol style="list-style-type: none">1. Gli Stati membri possono prevedere che periodi di formazione teorica nelle materie di cui all'articolo 8 contino nel calcolo delle durate dell'attività professionale di cui all'articolo 11, purché tale formazione sia attestata dal superamento di un esame riconosciuto dallo Stato. La durata di detta formazione non può essere inferiore a un anno e non può essere dedotta dagli anni di attività professionale per un periodo superiore a quattro anni.2. Il periodo di attività professionale e il tirocinio non devono essere più brevi del corso di formazione teorica e del tirocinio di cui all'articolo 10.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

Analogamente a quanto segnalato nel commento al precedente art. 11, Assirevi non reputa utile introdurre la possibilità di computare periodi di formazione teorica ai fini del tirocinio.

Il nostro ordinamento attualmente non prevede, in linea generale, tale principio e, tenuto conto del fatto che l'art. 12 dell'VIII Direttiva introduce una facoltà e non un obbligo di recepimento, si ritiene non necessaria l'attuazione della disposizione comunitaria in esame.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

Le regole locali non prevedono tale opzione, né pare esista la volontà di introdurla.

Spagna

Normativa già allineata.

Il tirocinio può essere svolto durante il periodo di formazione teorica, ma entrambi devono essere completati in modo appropriato.

Articolo 13
Formazione continua

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
Gli Stati membri assicurano che i revisori legali siano tenuti a prendere parte a programmi adeguati di formazione continua per mantenere conoscenze teoriche, capacità e valori professionali ad un livello sufficientemente elevato e che il mancato rispetto degli obblighi di formazione continua sia oggetto di sanzioni appropriate come previsto all'articolo 30.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

Al momento, in Italia, non sono previsti obblighi di formazione continua per i revisori iscritti al Registro. Viceversa, le società di revisione iscritte all'Albo Speciale sono comunque soggette, ai sensi dell'art. 162, comma 1, TUIF ai controlli di qualità da parte di Consob nell'ambito dei quali possono essere oggetto di analisi i programmi di formazione interna che le stesse istituiscono.

L'art. 13 VIII Direttiva deve dunque essere recepito nel nostro ordinamento e, in tale ambito, occorre, in particolare:

- i) disciplinare quali saranno gli organismi abilitati ad effettuare la formazione continua.
Al riguardo si segnala che nel Documento di Consultazione si ipotizzava che la funzione in oggetto venisse svolta "attraverso un sistema di crediti formativi, nel quale l'attività di formazione viene materialmente erogata da enti, pubblici o privati, accreditati dall'organismo [di controllo pubblico]".
L'attività in oggetto potrebbe dunque essere resa dagli ordini professionali (così come effettuato ad oggi per i dottori commercialisti, la cui formazione continua è curata dagli ordini sulla base di un programma approvato dal CNDC) e dalle associazioni di categoria, quali Assirevi, che agirebbero sotto il controllo del sistema di *Oversight*.
Non si può tuttavia dimenticare che le società di revisione impiegano ingenti risorse (in termini economici e di tempo) nella formazione dei revisori che operano al loro interno.
Si auspica pertanto che, oltre ai soggetti sopraindicati, anch'esse, ove dispongano di una struttura organizzativa adeguata per lo svolgimento della formazione continua c.d. *in house*, possano sottoporre programmi al sopra indicato processo di accreditamento. In tal modo si eviterebbero duplicazioni ed un uso non adeguato delle risorse già attualmente investite da tali soggetti per la crescita professionale dei revisori;
- ii) prevedere che il sistema di *Oversight*, responsabile finale del controllo della formazione continua ai sensi dell'art. 32, comma 4, punto c), VIII Direttiva, definisca le linee guida per il suo svolgimento;
- iii) stabilire la disciplina applicabile a coloro che sono iscritti in due o più albi (ad esempio, dottori commercialisti e revisori). In proposito, nell'ottica di perseguire una maggiore efficienza del sistema, sembrerebbe opportuno, a parità di materie, prevedere che la frequenza alla formazione continua promossa da un albo valga anche per la formazione degli altri albi.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

I revisori legali una volta iscritti all'albo devono frequentare programmi di formazione continua.

Il Codice di Commercio Francese prevede una formazione speciale per il revisore che non abbia svolto revisioni legali per tre anni.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa non ancora allineata.

La formazione continua è già prevista, ma i programmi di dettaglio devono essere ancora sviluppati dagli organismi professionali.

Spagna

Normativa già allineata.

Per i revisori legali è previsto l'obbligo della formazione continua in tema di principi contabili e di procedure di revisione, anche se attualmente non è stabilito un ammontare minimo di ore annuali, né sanzioni per chi non ottempera a tale obbligo.

Articolo 14
Abilitazione dei revisori legali di altri Stati membri

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Le autorità competenti degli Stati membri stabiliscono le procedure per l'abilitazione dei revisori legali già abilitati in altri Stati membri. Tali procedure possono richiedere al massimo il superamento di una prova attitudinale a norma dell'articolo 4 della direttiva 89/48/CEE del Consiglio, del 21 dicembre 1988, relativa ad un sistema generale di riconoscimento dei diplomi di istruzione superiore che sanzionano formazioni professionali di una durata minima di tre anni. La prova attitudinale, che è effettuata in una delle lingue autorizzate dalle disposizioni sull'impiego delle lingue vigenti nello Stato membro in questione, verte esclusivamente sulla conoscenza delle leggi e delle regolamentazioni dello Stato membro in oggetto, nella misura in cui tale conoscenza sia rilevante per le revisioni legali dei conti.</p>	<p>Il riconoscimento dei titoli professionali conseguiti da cittadini comunitari in paesi dell'Unione Europea è attualmente disciplinato dal D. Lgs. 115/1992, che attua la direttiva 89/48/CEE e dal D. Lgs. 319/1994, così come modificati dal D. Lgs. 277/2003 che recepisce la direttiva 2001/19/CEE.</p>

COMMENTI

Il D. Lgs. 115/1992 istituisce un sistema generale di riconoscimento dei titoli di formazione professionale conseguiti da cittadini comunitari in paesi dell'Unione Europea che prevedono cicli di studi della durata minima di tre anni.

Nel caso in cui dalla domanda di riconoscimento del titolo emergano lacune in relazione a materie fondamentali, il procedimento prevede, tra l'altro, lo svolgimento di una prova attitudinale che consiste in un esame volto ad accertare le conoscenze professionali e deontologiche del soggetto richiedente.

Al riguardo, il D. Lgs. 115/1992 attribuisce al Ministero della Giustizia il potere di decretare le ulteriori procedure necessarie per assicurare lo svolgimento della prova attitudinale.

Allo stato attuale, tuttavia, il Ministero, diversamente da quanto effettuato per la professione di avvocato (Decreto Ministeriale 191/2003), non ha adottato alcun regolamento circa la richiamata prova attitudinale con riferimento alla professione di revisore legale.

La disciplina attualmente esistente in Italia, seppur non ancora completa in tutto il suo apparato attuativo, appare in linea con le prescrizioni dell'art. 14 dell'VIII Direttiva.

In sede di recepimento dell'VIII Direttiva occorrerebbe provvedere dunque all'emanazione da parte del Ministero della Giustizia del decreto inerente lo svolgimento della prova attitudinale.

In presenza di un sistema di *Oversight* quale quello proposto da Assirevi *sub* commento all'art. 32, il Ministero potrebbe altresì delegare all'Organismo di Coordinamento la specifica organizzazione della suddetta prova.

Per completezza, si segnala che con il D. Lgs. 206/2007 è stata recentemente recepita nel nostro paese la Direttiva 2005/36/CE relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali. Tale Direttiva è volta ad assicurare *“un sistema più uniforme, trasparente e flessibile di riconoscimento delle qualifiche professionali”* e sostituisce 50 direttive originarie che sono state poi raccolte in 16 Direttive a seguito di alcuni interventi di semplificazione normativa.

In particolare, la direttiva disciplina il *“riconoscimento delle qualifiche professionali”* per l'accesso alle professioni regolamentate coperte dalle direttive 89/48/CEE e 92/51/CEE.

Le previsioni contenute nel D. Lgs. 206/2007 dovranno essere tenute in debita considerazione nel recepimento delle disposizioni dell'VIII Direttiva, quale quella qui in esame, che hanno un incidenza sul riconoscimento delle qualifiche professionali.

CENNI SULLO STATO RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha regolamentato la materia introducendo l'obbligo di un test attitudinale per l'abilitazione di revisori appartenenti ad altri paesi della UE.

Germania

Normativa già allineata.

La WPK gestisce anche gli esami attitudinali per l'abilitazione dei revisori stranieri.

Spagna

Normativa già allineata, ma sono previste modifiche.

ISCRIZIONE ALL'ALBO

(Articoli da 15 a 20)

Articolo 15

Albo

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Ogni Stato membro assicura che i revisori legali e le imprese di revisione contabile siano iscritti in un albo a norma degli articoli 16 e 17. In casi eccezionali, gli Stati membri possono non applicare gli obblighi in materia di pubblicità di cui al presente articolo e all'articolo 16, esclusivamente nella misura necessaria ad attenuare una minaccia grave e imminente per la sicurezza personale di qualsiasi persona.</p>	<p>Art. 1 D. Lgs. 88/1992 (Registro dei revisori contabili)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. E' istituito presso il Ministero di grazia e giustizia il registro dei revisori contabili. 2. L'iscrizione nel registro dà diritto all'uso del titolo di revisore contabile. <p>Art. 161 TUIF (Albo speciale delle società di revisione)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La Consob provvede alla tenuta di un albo speciale delle società di revisione abilitate all'esercizio delle attività previste dagli articoli 155 e 158. 2. La Consob iscrive le società di revisione nell'albo speciale previo accertamento dei requisiti previsti dall'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, e del requisito di idoneità tecnica. Non può essere iscritta nell'albo speciale la società di revisione il cui amministratore si trovi in una delle situazioni previste dall'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88. 3. Le società di revisione costituite all'estero possono essere iscritte nell'albo se in possesso dei requisiti previsti dal comma 2. Tali società trasmettono alla Consob una situazione contabile annuale riferita all'attività di revisione e organizzazione contabile esercitata in Italia. 4. Per l'iscrizione nell'albo le società di revisione devono essere munite di idonea garanzia prestata da banche, assicurazioni o intermediari iscritti nell'elenco speciale previsto dall'articolo 107 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, o avere stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile per negligenze o errori professionali, comprensiva della garanzia per infedeltà dei dipendenti, per la copertura dei rischi derivanti dall'esercizio dell'attività di revisione contabile. L'ammontare della garanzia o della copertura assicurativa è stabilito annualmente dalla Consob per classi di volume d'affari e in base agli ulteriori parametri da essa eventualmente individuati con regolamento.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>Art. 1 D. Lgs. 28/2006 (Disposizioni generali)</p> <p>1. Il registro dei revisori contabili ed il registro del tirocinio, istituiti presso il Ministero della giustizia ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, e dell'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 6 marzo 1998, n. 99, sono tenuti dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, [...].</p> <p>L'art. 24 della Legge Comunitaria 2007 delegava il Governo a recepire l'VIII Direttiva secondo alcuni principi e criteri tra cui la <i>“disciplina dell'albo dei revisori e del sistema pubblico di vigilanza, secondo una ripartizione di competenze che tuteli efficacemente l'affidamento dei risparmiatori sulla revisione del bilancio”</i>.</p> <p>Come ricordato nell'Introduzione e in commento all'art. 1, il disegno di legge comunitaria per l'anno 2008, attualmente all'esame del Parlamento e destinato a divenire legge entro la fine dell'esercizio, contiene una delega al recepimento dell'VIII Direttiva di carattere generale e non prevede, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri di attuazione dello stesso.</p>

COMMENTI

Come sopra ricordato, nel nostro ordinamento attualmente esistono:

- 1) il Registro tenuto dal CNDC, in base al D. Lgs. 28/2006.
- 2) l'Albo Speciale delle società di revisione tenuto dalla Consob.

L'VIII Direttiva prevede invece un albo unico di revisori persone fisiche e imprese di revisione, seppur con la facoltà di istituire differenti autorità preposte alla vigilanza di tali soggetti.

Ad avviso di Assirevi il sistema di controllo pubblico delineato dal legislatore europeo risulta unitario, pur sussistendo la facoltà di attribuire specifiche competenze a singole autorità.

Il disegno del suddetto sistema ipotizzato da codesta Associazione, come nel seguito più analiticamente trattato nel commento all'art. 32, prevede che le funzioni di controllo siano esercitate in modo unitario da parte di più autorità, ciascuna responsabile per le attribuzioni di propria competenza. In tale sistema unitario è poi presente un Organismo di Coordinamento deputato a garantire che il controllo sia esercitato in modo efficace ed omogeneo, nonché senza sovrapposizioni e duplicazioni.

Con specifico riferimento all'abilitazione ed iscrizione all'albo, risulterebbe dunque possibile realizzare una distinzione tra gli iscritti in base alle autorità competenti dei relativi controlli.

All'Organismo di Coordinamento potrebbe essere demandato il compito di definire le linee generali per l'abilitazione all'esercizio dell'attività professionale.

Il potere di emanare il provvedimento di iscrizione all'albo potrebbe essere attribuito alla Commissione di Controllo della Revisione Contabile per tutti i revisori (società di revisione e revisori individuali).

La gestione e l'amministrazione del nuovo albo sarebbe rimessa alla Commissione di Controllo della Revisione Contabile.

Per evitare duplicazioni di controlli e sovrapposizioni di competenze, nell'albo dovrebbe essere precisato che i revisori di un ente di interesse pubblico sono sottoposti unicamente alla vigilanza della Consob e che essi ritornino sotto la sola vigilanza della Commissione di Controllo della Revisione Contabile dal momento in cui non svolgono

più incarichi di enti di interesse pubblico.

Consob dovrebbe svolgere anche un'attività di monitoraggio dell'idoneità tecnica dei soggetti incaricati della revisione di enti di interesse pubblico.

Il riscontro dell'idoneità a svolgere un determinato incarico di revisione rappresenta uno dei presidi di maggiore rilevanza all'atto dell'assegnazione degli incarichi relativi ad enti di interesse pubblico.

Nel Documento di Consultazione si ipotizzava di costituire una sezione dell'albo in cui fossero compresi i revisori che non avevano ricevuto incarichi per un periodo prolungato (due o tre anni) e quelli che ne facessero richiesta. Scopo di tale scelta era quello di evitare che il sistema di vigilanza e gli stessi revisori sostenessero i costi connessi ad obblighi derivanti dall'iscrizione all'albo nel caso in cui non siano effettivamente operativi.

I revisori iscritti in questa sezione avrebbero dovuto sostenere un corso di aggiornamento professionale, secondo le modalità definite dall'autorità di vigilanza competente, prima di ricevere un nuovo incarico e, nel frattempo, non sarebbero stati soggetti al controllo di qualità, né agli obblighi di formazione continua e di pagamento dei contributi. Infine veniva prevista la cancellazione definitiva dall'albo di coloro che fossero iscritti in tale sezione per un periodo superiore a tre-cinque anni.

Sul punto, Assirevi condivide l'esigenza espressa dal Documento di Consultazione e l'opportunità di regolamentare la fattispecie dell'iscrizione all'albo da parte di soggetti non operativi. Tuttavia, la misura della cancellazione definitiva proposta per i soggetti che permangono nella sezione sopramenzionata per tre-cinque anni può sembrare eccessivamente rigorosa. Si potrebbe alternativamente prevedere che i revisori inattivi possano comunque rimanere iscritti all'albo qualora svolgano attività professionali diverse dalla revisione contabile in senso stretto ma comunque attinenti a tale materia, ovvero partecipino a corsi di formazione supplementari rispetto a quelli cui sono tenuti gli altri iscritti.

Inoltre, occorrerebbe in ogni caso prevedere che i soggetti inseriti nella suddetta sezione non perdano la qualifica di iscritti all'albo per eventuali altre finalità e incarichi diversi dallo svolgimento della revisione legale che richiedano tale requisito. Ci si riferisce a quanto statuito dall'art. 2409-*duodecies*, comma 4, C.C. in tema di qualifiche dei componenti del consiglio di sorveglianza e dall'art. 2397, comma 2, C.C. per i componenti del collegio sindacale.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

L'albo dei *Commissaires aux comptes* è tenuto dalla CNCC anche per il tramite delle CRCC.

L'albo comprende una sezione denominata "*Appel public a l'épargne*" che raggruppa i *Commissaires aux comptes* che esercitano il controllo legale dei conti presso le società che fanno appello al pubblico risparmio.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Il POB in data 4 aprile 2008 ha emesso un regolamento, lo *Statutory auditors instrument 2008* (POB 02/2008), che prevede che i RSB debbano tenere un Albo in forma elettronica in cui siano incluse le informazioni previste per i revisori legali e per le imprese di revisione contabile dagli art 16 e 17 della direttiva; inoltre è richiesta l'indicazione anche del RSB di appartenenza, mentre per le imprese di revisione le informazioni richieste sulla proprietà e sugli organi amministrativi sono differenziate in funzione della tipologia dell'impresa.

Uno dei RSB deve essere responsabile per la tenuta dell'albo e per la consultazione dello stesso. Tale RSB è designato come *maintaining body* ed ha il compito di garantire che le informazioni contenute nell'Albo possano essere esaminate:

- in ordine alfabetico per nome di persona;
- con riferimento al revisore o alla impresa di revisione;
- con riferimento al numero di registrazione;
- con riferimento al RSB;
- in base all'indirizzo.

E' prevista la possibilità che le informazioni relative ad una persona possano essere non accessibili nel caso in cui

ciò costituisse una minaccia per la sicurezza personale di quella persona o di qualsiasi altra persona. I singoli RSB devono collaborare tra loro per garantire l'aggiornamento e la tenuta dell'Albo. In particolare, tali soggetti devono inviare al *maintaining body* le informazioni accurate e corrette necessarie per l'inclusione, modifiche e cancellazioni, entro al massimo 10 giorni lavorativi dal momento in cui si verifica il cambiamento. Ogni RSB deve garantire nel suo ufficio principale la possibilità a qualsiasi persona di ispezionare l'albo con mezzi elettronici e di richiedere copia delle informazioni relative ad un individuo o ad una società di revisione pagando non più di 1 sterlina per copia. I revisori legali debbono comunicare al RSB di appartenenza senza alcun indugio le informazioni necessarie per l'aggiornamento dell'Albo e eventuali modifiche.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Attualmente il registro pubblico cui sono iscritti revisori legali è gestito e aggiornato dalla WPK, disponibile sul sito web della stessa.

Spagna

Normativa già allineata.

Il ROAC ha due sezioni: una per i revisori individuali (persone fisiche), suddivisi in tre categorie (in attività, in attività come dipendenti e non in attività) ed una per le società di revisione.

Sono previste informazioni aggiuntive:

- indirizzo del Revisore o della sede e degli uffici secondari della società di revisione;
- nome e numero di iscrizione dei soci della società di revisione;
- nome e numero di iscrizione degli altri revisori abilitati impiegati dalla società di revisione o dal revisore persona fisica;
- nome e numero di iscrizione della società in cui il revisore è socio;
- indicazione dell'ordine professionale a cui è iscritto il revisore o la società (l'iscrizione a un ordine professionale non è obbligatoria).

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>2. Gli Stati membri assicurano che ciascun revisore legale e ciascuna impresa di revisione contabile siano identificati nell'albo con un numero individuale. Le informazioni richieste per l'iscrizione sono conservate nell'albo in forma elettronica e sono accessibili al pubblico elettronicamente.</p>	<p>Art. 1 D. Lgs. 28/2006 (Disposizioni generali)</p> <p>1. Il registro dei revisori contabili ed il registro del tirocinio, istituiti presso il Ministero della giustizia ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, e dell'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 6 marzo 1998, n. 99, sono tenuti dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, attraverso un separato sistema informatico centralizzato, accessibile anche a livello locale per l'utilizzazione dei dati, senza oneri per le pubbliche amministrazioni individuate con successivo decreto del Ministero della giustizia, sentito il Ministero dell'economia e delle finanze.</p> <p>[...]</p>

COMMENTI

Attualmente il Registro è disponibile al pubblico sul sito www.istitutorevisoricontabili.it dove sono riportati:

- numero d'iscrizione;
- nominativo;
- codice fiscale;
- estremi dell'iscrizione;
- indirizzo.

Sul sito della Consob (www.consob.it) è disponibile l'Albo Speciale con indicazione per ogni società iscritta di:

- sede;
- n. telefono/telefax;
- sito web;
- codice Consob;
- delibera d'iscrizione;
- n. d'ordine.

In sede di recepimento in Italia della norma in esame occorrerebbe accorpate nel nuovo albo le informazioni già disponibili nei due siti attualmente funzionanti.

Con l'occasione si potrebbe valutare anche l'opportunità di adottare una diversa numerazione per le imprese e le persone fisiche.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Esiste un registro in forma elettronica accessibile al pubblico sebbene non previsto dalla legge.

Gran Bretagna

Esiste un registro in forma elettronica accessibile al pubblico.

Germania

Elenco non ufficiale sul sito web WPK.

Spagna

Registro in forma elettronica accessibile al pubblico.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
3. L'albo contiene altresì il nome e l'indirizzo delle autorità competenti responsabili dell'abilitazione di cui all'articolo 3, del controllo della qualità di cui all'articolo 29, delle indagini e delle sanzioni di cui all'articolo 30 e del controllo pubblico di cui all'articolo 32.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

Come sopra ricordato, oggi nel nostro ordinamento le autorità competenti per l'abilitazione sono la Commissione Centrale per i Revisori Contabili, con riferimento a revisori/società di revisione iscritte al Registro, e la Consob, per le società iscritte all'Albo Speciale e per quelle che effettuano la revisione di società che fanno ricorso al capitale di rischio o di emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico in misura rilevante.

Nel sistema di *Oversight* ipotizzato da Assirevi, fermo il ruolo di responsabile finale in capo all'Organismo di Coordinamento, l'autorità responsabile dell'abilitazione sarebbe la Commissione di Controllo della Revisione Contabile, mentre vigilanza, controllo della qualità, indagini e sanzioni sarebbero affidate a:

- Consob, per i soggetti che revisionano enti di interesse pubblico;
- Commissione di Controllo della Revisione Contabile, per i revisori persone fisiche e le imprese di revisione che non effettuano la revisione di enti di interesse pubblico.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
4. Gli Stati membri assicurano che l'albo sia pienamente operativo entro il 29 giugno 2009.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

Occorre prevedere una normativa transitoria per la prima costituzione del nuovo albo.

Articolo 16
Iscrizione all'albo dei revisori legali

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Per quanto riguarda i revisori legali, l'albo contiene quanto meno le informazioni seguenti:</p> <p>a) nome, indirizzo e numero di iscrizione;</p> <p>b) se applicabile, il nome, l'indirizzo, l'indirizzo Internet nonché il numero di iscrizione dell'impresa di revisione contabile presso la quale è impiegato il revisore legale o con la quale il revisore legale è associato in qualità di socio o altrimenti;</p> <p>c) ogni altra iscrizione in qualità di revisore legale presso le autorità competenti di altri Stati membri o in qualità di revisore contabile presso paesi terzi, compresi i nomi delle autorità competenti per l'iscrizione e, ove applicabili, i numeri di iscrizione.</p>	<p>Art. 26 D.P.R. 99/1998 (Contenuto della domanda di iscrizione delle persone fisiche)</p> <p>1. Nella domanda di iscrizione nel registro dei revisori contabili ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo il richiedente dichiara:</p> <p>a) il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita;</p> <p>b) la residenza, anche se all'estero, ed il domicilio in Italia, nonché, se diverso, anche il domicilio fiscale;</p> <p>c) il codice fiscale;</p> <p>d) il titolo di studio posseduto;</p> <p>e) di aver superato l'esame previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo n. 88 del 1992, ovvero di essere esonerato dall'esame ai sensi dell'articolo 5 del decreto medesimo;</p> <p>f) di aver svolto il periodo di tirocinio previsto dall'articolo 3, comma 2, lettera b), o comma 3 del decreto legislativo citato;</p> <p>g) l'amministrazione o l'ente di appartenenza, se il richiedente è pubblico dipendente;</p> <p>h) di non trovarsi in una delle situazioni indicate nell'articolo 8 del decreto legislativo citato;</p> <p>i) il recapito presso il quale si intende ricevere tutte le comunicazioni inerenti al registro e l'impegno a comunicare eventuali variazioni. [...]</p>

COMMENTI

Al fine di recepire la previsione dell'VIII Direttiva, occorre che alle informazioni attualmente richieste per l'iscrizione nel Registro siano aggiunte:

- le indicazioni relative all'impresa di revisione presso cui il revisore è eventualmente impiegato o è socio/associato;
- le informazioni attinenti l'eventuale iscrizione come revisore legale in altri paesi membri o come revisore contabile in paesi terzi (non UE).

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Le informazioni contenute nell'Albo devono potere essere esaminate:

- in ordine alfabetico per nome di persona;
- con riferimento al revisore o alla impresa di revisione;
- con riferimento al numero di registrazione;
- con riferimento al RSB;
- in base all'indirizzo.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Mancano le indicazioni del numero di registrazione e della registrazione presso altri Stati membri o paesi terzi.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Manca solo l'indicazione della registrazione presso altri Stati membri o paesi terzi.

Sono previste informazioni aggiuntive:

- indicazione dell'ordine professionale a cui il Revisore o la società di revisione (l'iscrizione a un ordine professionale non è obbligatoria);
- nome e numero di iscrizione degli altri revisori abilitati impiegati presso il revisore;
- non è previsto l'indirizzo *internet*.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
2. I revisori contabili di paesi terzi iscritti a norma dell'articolo 45 sono indicati chiaramente nell'albo in quanto tali e non in qualità di revisori legali.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

La disposizione riguarda i revisori contabili di paesi terzi che firmano una relazione di revisione relativa a bilanci di società aventi sede al di fuori dell'UE, ma i cui titoli sono quotati in mercati regolamentati di Stati membri.

Per quanto riguarda tali soggetti, in fase di recepimento dell'VIII Direttiva occorre valutare la loro inclusione nell'albo assieme ai "revisori legali" prevedendo, in alternativa, l'iscrizione degli stessi in una sezione speciale, vista la loro diversa qualifica e il fatto che, di base, non possono effettuare revisioni legali nella UE.

Con riferimento a soggetti appartenenti alla categoria sopramenzionata con sede in alcuni paesi non europei, è stata emanata in data 29 luglio 2008 una decisione della Commissione Europea avente ad oggetto il regime transitorio sostitutivo dell'iscrizione all'albo per le relazioni di revisione emesse sui bilanci relativi agli esercizi che iniziano nel periodo compreso tra il 29 giugno 2008 e il 1 luglio 2010.

ANALISI STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Iscrizione separata.

Gran Bretagna

Registro separato.

Germania

Iscrizione non separata.

Spagna

Nessuna previsione (l'iscrizione è prevista solo per revisori di stati membri UE).

Articolo 17
Iscrizione all'albo delle imprese di revisione contabile

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Per quanto riguarda le imprese di revisione contabile, l'albo contiene quanto meno le informazioni seguenti:</p> <p>a) nome, indirizzo e numero di iscrizione;</p> <p>b) forma giuridica;</p> <p>c) estremi per contattare l'impresa, persona di riferimento principale e, dove applicabile, sito web;</p> <p>d) indirizzo di ciascun ufficio situato nello Stato membro in questione;</p> <p>e) nome e numero di iscrizione di tutti i revisori legali impiegati dall'impresa o ad essa associati in qualità di soci o altrimenti;</p> <p>f) nomi e indirizzi professionali di tutti i proprietari e gli azionisti;</p> <p>g) nomi e indirizzi professionali di tutti i membri dell'organo di amministrazione o di direzione;</p> <p>h) se applicabile, denominazione della rete della quale l'impresa fa parte ed elenco dei nomi e degli indirizzi delle imprese appartenenti a tale rete e delle affiliate o indicazione del luogo in cui tali informazioni sono accessibili al pubblico;</p> <p>i) ogni altra iscrizione in qualità di impresa di revisione contabile presso le autorità competenti di altri Stati membri e in qualità di ente di revisione contabile presso paesi terzi, compresi i nomi delle autorità competenti per l'iscrizione e, ove applicabili, i numeri di iscrizione.</p>	<p>Art. 25 D.P.R. 99/1998 (Contenuto della domanda di iscrizioni delle società)</p> <p>1. Nella domanda di iscrizione nel registro dei revisori contabili il legale rappresentante della società dichiara:</p> <p>a) la denominazione o la ragione sociale;</p> <p>b) la sede principale o secondaria con rappresentanza stabile in Italia;</p> <p>c) il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita degli amministratori;</p> <p>d) la residenza degli amministratori, anche se all'estero, il domicilio in Italia e, se diverso, anche il domicilio fiscale;</p> <p>e) il numero di partita IVA o il codice fiscale della società ed il codice fiscale degli amministratori;</p> <p>f) l'assenza in capo agli amministratori delle situazioni indicate nell'articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88;</p> <p>g) la ricorrenza dei requisiti indicati nell'articolo 6 del decreto legislativo citato;</p> <p>h) il nome, il cognome, la data e il luogo di nascita, l'iscrizione nel registro dei revisori contabili ed i relativi dati, delle persone che rappresentano la società nel controllo legale dei conti. [...]</p>

COMMENTI

Nell'ambito del recepimento dell'art. 17 dell'VIII Direttiva, occorre integrare le informazioni attualmente richieste per l'iscrizione al Registro con i seguenti dati:

- gli estremi per contattare l'impresa. In particolare, occorre stabilire la "persona di riferimento principale", vale a dire un soggetto a ciò appositamente delegato dall'impresa di revisione;
- il sito web (attualmente previsto solo per l'Albo Speciale);
- le informazioni sui revisori legali impiegati presso l'impresa o soci/associati della stessa;
- le indicazioni sui proprietari o azionisti;
- le informazioni sul network di appartenenza (sostituibile con il rimando alle informazioni disponibili sul sito web);
- le informazioni attinenti l'eventuale iscrizione come impresa di revisione contabile in altri paesi membri o come ente di revisione contabile in paesi terzi (non UE).

Con riferimento alle informazioni sui revisori legali impiegati ("*numero di iscrizione dei revisori di cui la società si avvale per l'esercizio dell'attività di revisione, o che ad essa sono associati in qualità di soci o ad altro titolo*"), si segnala che tale richiesta potrebbe rappresentare un onere eccessivamente gravoso per le società di revisione, alla luce dell'elevato *turnover* di personale riscontrabile nella prassi.

Del resto, tale informazione risulterebbe già assicurata dall'obbligo, in capo a ciascuna persona fisica iscritta al

nuovo albo (e, dunque, tutti i dipendenti delle società di revisione impegnati nello svolgimento del controllo contabile), di comunicare il nome della società di revisione presso la quale questi esercita la propria attività.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Manca solo la previsione degli estremi per contattare l'impresa e del *web site*.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Le informazioni contenute nell'Albo devono potere essere esaminate:

- in ordine alfabetico per nome di persona;
- con riferimento al revisore o alla impresa di revisione;
- con riferimento al numero di registrazione;
- con riferimento al RSB;
- in base all'indirizzo.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Non sono previste le seguenti informazioni:

- numero di registrazione;
- estremi per contattare l'impresa e *web site*;
- *network* di appartenenza;
- registrazione c/o altri Stati membri o paesi terzi.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Mancano le seguenti informazioni:

- estremi per contattare l'impresa e *web site*;
- nome e indirizzo degli azionisti/proprietari;
- nome e indirizzo componenti organo di amministrazione o direzione;
- *network* di appartenenza;
- registrazione presso altri Stati membri o paesi terzi.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
2. Gli enti di revisione contabile di paesi terzi iscritti a norma dell'articolo 45 sono indicati chiaramente nell'albo in quanto tali e non in qualità di imprese di revisione contabile.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

Il secondo comma dell'art. 17 riguarda le società di revisione contabile di paesi terzi (non UE) che emettono una relazione di revisione su bilanci di società aventi sede al di fuori dell'UE, ma i cui titoli sono quotati in mercati regolamentati di Stati membri. La disposizione in esame ricalca il contenuto dell'art. 16, comma 2, VIII Direttiva applicabile ai revisori persone fisiche. Anche in questo caso occorre dunque valutare se, in fase di recepimento, includere tali società nell'albo, unitamente alle imprese di revisione comunitarie, o prevedere l'iscrizione delle stesse in una sezione speciale, vista la loro diversa qualifica e il fatto che, di base, non possono svolgere revisioni legali nella UE.

Come sopra ricordato, con riferimento a imprese di revisione appartenenti alla categoria sopramenzionata con sede in alcuni paesi non europei è stata emanata in data 29 luglio 2008 una decisione della Commissione Europea avente ad oggetto il regime transitorio sostitutivo dell'iscrizione all'albo per le relazioni di revisione emesse sui bilanci relativi agli esercizi che iniziano nel periodo compreso tra il 29 giugno 2008 e il 1 luglio 2010.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Iscrizione separata.

Gran Bretagna

Iscrizione separata.

Germania

Iscrizione non separata.

Spagna

Non previsto.

Articolo 18
Aggiornamento delle informazioni contenute nell'albo

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Gli Stati membri assicurano che i revisori legali e le imprese di revisione contabile notifichino tempestivamente alle autorità competenti preposte alla tenuta dell'albo qualsiasi modifica delle informazioni ivi contenute. Dopo tale notifica l'albo viene aggiornato senza indugio.</p>	<p>Art. 7 D. Lgs. 88/1992 (Obblighi di comunicazione).</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La sostituzione degli amministratori e delle persone che rappresentano la società nel controllo legale dei conti nonché il trasferimento delle quote e delle azioni sono comunicati al Ministero di grazia e giustizia entro dieci giorni. È inoltre comunicata nello stesso termine ogni altra modificazione della compagine sociale, dell'organo amministrativo e dei patti sociali che incide sui requisiti indicati nell'art. 6. 2. In caso di omissione o ritardo nelle comunicazioni, il Ministro di grazia e giustizia applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da lire cinque milioni a lire trenta milioni. [n.d.r. – solo per le società iscritte al registro] <p>Art. 162, comma 3, TUIF (Vigilanza sulle società di revisione)</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Le società di revisione iscritte nell'albo speciale comunicano alla Consob entro trenta giorni la sostituzione degli amministratori, dei soci che rappresentano la società nella revisione contabile e dei direttori generali, nonché il trasferimento delle quote e delle azioni; entro lo stesso termine comunicano ogni altra modificazione della compagine sociale, dell'organo amministrativo e dei patti sociali, che incide sui requisiti indicati nell'articolo 161, comma 2.

COMMENTI

Sembra opportuno che in fase di recepimento dell'VIII Direttiva nel nostro ordinamento sia precisato il termine “*tempestivamente*” utilizzato dal legislatore comunitario, mediante l'individuazione di un limite temporale (auspicabilmente 30 giorni, in linea con quanto attualmente previsto dall'art. 162, comma 3, TUIF) per la notifica delle modifiche all'autorità preposta alla tenuta dell'albo.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

I singoli RSB devono collaborare tra loro per garantire l'aggiornamento e la tenuta dell'albo. In particolare, devono inviare al *maintaining body* (cfr. art. 15) le informazioni accurate e corrette necessarie per l'inclusione, modifiche e cancellazioni, entro al massimo 10 giorni lavorativi dal momento in cui si verifica il cambiamento.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa già allineata.

I revisori individuali devono ogni anno, entro il mese di gennaio, comunicare all'ICAC il proprio domicilio professionale, l'ordine professionale di appartenenza, i revisori e le persone non abilitate alla proprie dipendenze, le società revisionate e il tipo di lavoro effettuato. Le società di revisione devono entro un mese dalla chiusura dell'esercizio sociale comunicare all'ICAC le stesse informazioni, oltre l'elenco degli uffici, dei partner, la struttura del capitale sociale, gli amministratori e direttori generali e le modifiche statutarie. Le società devono comunque comunicare all'ICAC le eventuali variazioni delle predette informazioni, entro 15 giorni dal loro verificarsi. L'ICAC può richiedere a revisori e società di revisione di fornire ulteriori informazioni.

Articolo 19
Responsabilità per le informazioni contenute nell'albo

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Le informazioni fornite alle autorità competenti a norma degli articoli 16, 17 e 18 sono firmate dal revisore legale o dall'impresa di revisione contabile. Quando l'autorità competente prevede che le informazioni possano essere messe a disposizione per via elettronica, tale firma può essere ad esempio una firma elettronica quale definita nell'articolo 2, punto 1), della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche.</p>	<p>Art. 25, comma 2, D.P.R. 99/1998 (Contenuto della domanda di iscrizione delle società) [...] </p> <p>2. La sottoscrizione in calce alla domanda è autenticata ai sensi dell'articolo 20 della legge 4 gennaio 1969, n. 15; si applicano le disposizioni di cui all'articolo 7, comma 3 del presente regolamento. [n.d.r. - richiamato dal comma 2 dell'art. 26 per l'iscrizione delle persone fisiche]</p> <p>Art. 5, comma 1, D. Lgs. 28/2006 (Modalità di tenuta del registro dei revisori contabili)</p> <p>1. La domanda di iscrizione al registro dei revisori contabili, di cui agli articoli 27 e 28 del decreto del Presidente della Repubblica 6 marzo 1998, n. 99, conforme alle prescrizioni di legge in materia di bollo, è presentata, anche in forma digitale, al Ministero della giustizia per il tramite del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Le modalità di presentazione in forma digitale delle domande e dei relativi allegati avviene mediante documento informatico, sottoscritto con firma elettronica qualificata o con firma digitale, formato, registrato e trasmesso in conformità alle disposizioni di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, ed alle regole tecniche di cui all'articolo 71 del medesimo decreto.</p>

COMMENTI

La disciplina vigente risulta allineata alla previsione dell'VIII Direttiva in commento.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

È previsto l'aggiornamento manuale.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

I revisori legali debbono comunicare senza alcun indugio al RSB di appartenenza le informazioni necessarie per l'aggiornamento dell'albo e eventuali modifiche.

Germania

Normativa già allineata.

È prevista la comunicazione in forma scritta delle variazioni alle informazioni contenute nell'albo ma non è disciplinato espressamente dalla legge l'aggiornamento dello stesso.

Spagna

Normativa già allineata.

È previsto l'aggiornamento manuale o elettronico.

Articolo 20
Regime linguistico

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
1. Le informazioni inserite nell'albo sono redatte in una delle lingue autorizzate dalle disposizioni sull'impiego delle lingue vigenti nello Stato membro in questione.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

L'albo dovrebbe essere tenuto in lingua italiana.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Viene utilizzata la lingua nazionale.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Vengono utilizzate le lingue nazionali.

Germania

Normativa già allineata.

Viene utilizzata la lingua nazionale.

Spagna

Normativa già allineata.

Vengono utilizzate le lingue nazionali.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
2. Gli Stati membri possono inoltre consentire che le informazioni da inserire nell'albo siano redatte in altre lingue ufficiali della Comunità. Possono prescrivere che la traduzione delle informazioni sia autenticata. In ogni caso gli Stati membri in questione assicurano che nell'albo sia specificato se la traduzione è autenticata o meno.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

La facoltà non è prevista in nessuno dei quattro paesi analizzati.

DEONTOLOGIA PROFESSIONALE, INDIPENDENZA, OBIETTIVITA', RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE

(Articoli da 21 a 25)

Articolo 21

Deontologia professionale

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri assicurano che tutti i revisori legali e tutte le imprese di revisione contabile siano tenuti al rispetto di principi di deontologia professionale. In essi rientrano quanto meno la funzione di interesse pubblico, l'integrità e l'obiettività, la competenza professionale e la diligenza.</p> <p>2. Al fine di assicurare la fiducia nella funzione di revisione e l'applicazione uniforme del paragrafo 1 del presente articolo, la Commissione può adottare misure di esecuzione in materia di principi che disciplinano la deontologia professionale. Tali misure, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 <i>bis</i>.</p>	<p>Principio di Indipendenza</p> <p>4.2. Obiettività, integrità, indipendenza Obiettività, integrità professionale e indipendenza sono i principi fondamentali alla base dell'attività di Revisione. L'obiettività, come atteggiamento mentale, non può essere soggetta a verifica esterna, e l'integrità non può essere valutata preventivamente. L'indipendenza del comportamento è il modo migliore col quale il Revisore può, di fatto e agli occhi dei terzi, dimostrare che la Revisione è svolta con obiettività e integrità professionale. [...]</p> <p>PR 200 (Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio)</p> <p>4. I principi generali a cui il revisore deve attenersi sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) indipendenza; b) integrità; c) obiettività; d) competenza e diligenza; e) riservatezza; f) professionalità; g) rispetto dei principi tecnici. <p>Art. 160, comma 1bis, TUIF (Incompatibilità)</p> <p>1-bis. Con il regolamento adottato ai sensi del comma 1, la Consob individua altresì i criteri [...].Può stabilire altresì prescrizioni e raccomandazioni, rivolte alle società di revisione, per prevenire la possibilità che gli azionisti di queste o delle entità appartenenti alla loro rete nonché i soggetti che svolgono funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso le medesime intervengano nell'esercizio dell'attività di revisione in modo tale da compromettere l'indipendenza e l'obiettività delle persone che la effettuano.</p>

COMMENTI

Nell'attuale legislazione non è previsto un codice di deontologia per i revisori. Tuttavia, i principi richiamati dall'art. 21 VIII Direttiva sono già presenti nel PR 200 e nel Principio di Indipendenza.

Pertanto, ad avviso di Assirevi, la creazione di codici di deontologia professionale potrebbe generare inutili sovrapposizioni, in quanto il PR 200 e il Principio di Indipendenza già contengono sezioni dedicate a tali tematiche. Peraltro, qualora il legislatore intendesse comunque dare corso all'elaborazione di un codice deontologico, sarebbe opportuno prevedere che detto documento tenga conto delle linee guida contenute nei principi di revisione internazionali e nel *Code of Ethics* emanato dall'IFAC.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Il codice etico francese ha regole più stringenti.

Gran Bretagna

Non sono previsti cambiamenti.

Germania

Non sono previsti cambiamenti.

Spagna

La legge civile locale prevede alcune regole relative all'indipendenza del revisore. Gli organi professionali sono responsabili di verificare il rispetto dei codici etici da parte dei propri membri.

Articolo 22
Indipendenza e obiettività

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri assicurano che il revisore legale e/o l'impresa di revisione contabile che effettuano la revisione legale dei conti di un ente siano indipendenti da quest'ultimo e non siano in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.</p> <p>2. Gli Stati membri provvedono affinché un revisore legale o un'impresa di revisione contabile non effettui la revisione legale dei conti di un ente qualora tra tale ente e il revisore legale o l'impresa di revisione contabile o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette (comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi aggiuntivi diversi dalla revisione contabile), dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile risulta compromessa. Se l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile rischia di essere compromessa, come in caso di autoriesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, il revisore legale o l'impresa di revisione contabile devono adottare misure volte a ridurre tali rischi. Se, rispetto alle misure adottate, i rischi sono di tale rilevanza da compromettere l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile, questi non effettuano la revisione legale dei conti.</p> <p>Gli Stati membri provvedono inoltre affinché un revisore legale o un'impresa di revisione contabile non effettui la revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico nei casi di autoriesame o di interesse personale, ove ciò sia appropriato per salvaguardare la propria indipendenza.</p> <p>3. Gli Stati membri assicurano che un revisore legale o un'impresa di revisione contabile documenti nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.</p> <p>4. Al fine di garantire la fiducia nella funzione di revisione e di assicurare l'applicazione uniforme dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo, la Commissione può adottare misure di esecuzione basate sui principi e concernenti:</p> <p>a) i rischi e le misure di cui al paragrafo 2;</p>	<p>La materia dell'indipendenza del revisore nel nostro ordinamento è disciplinata:</p> <p>i) per le revisioni assoggettate alle disposizioni del TUIF, dall'art. 160 TUIF (Incompatibilità), dagli artt. 149-bis/149-duodecies RE, dal Principio di Indipendenza;</p> <p>ii) per le revisioni assoggettate alle disposizioni del Codice Civile dall'art. 2409-quinquies C.C. (Cause di ineleggibilità e di decadenza) e dall'art. 2399 C.C. (Cause di ineleggibilità e decadenza), come richiamato dal precedente, e dal Principio di Indipendenza.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>b) le situazioni in cui la rilevanza dei rischi di cui al paragrafo 2 è tale da compromettere l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile;</p> <p>c) i casi di autoriesame e di interesse personale di cui al paragrafo 2, secondo comma, nei quali possono o meno essere effettuate revisioni legali.</p> <p>Le misure di cui al primo comma, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 <i>bis</i>.</p>	

COMMENTI

Per quanto riguarda le revisioni ai sensi della normativa TUIF, è agevole rilevare che la disciplina esistente appare addirittura più restrittiva della normativa europea e dunque non necessita di cambiamenti.

Ferma la facoltà di cui all'art. 52 dell'VIII Direttiva, il recepimento di quest'ultima potrebbe anzi essere l'occasione per attenuare l'eccessivo rigore dell'attuale disciplina nazionale in materia di indipendenza.

Con riferimento invece all'attività di revisione contabile disciplinata dal C.C., è necessario un riallineamento dell'art. 2409-*quinquies* C.C., soprattutto per la parte in cui richiama l'art. 2399 C.C., alle previsioni dell'articolo in esame, eventualmente attingendo a quanto già oggi statuito nel TUIF che rappresenta il riferimento normativo più aggiornato.

Si segnala altresì che il Principio di Indipendenza necessiterebbe, a seguito delle evoluzioni normative intervenute negli ultimi due anni, di una rivisitazione, finalizzata a rendere il suo contenuto maggiormente coerente con le disposizioni di legge e le previsioni del RE recentemente modificate.

Nel Documento di Consultazione era stato correttamente evidenziato che alcune disposizioni previste nel nostro ordinamento in tema di indipendenza del revisore sono più restrittive rispetto a quanto richiesto dall'VIII Direttiva (cfr. pag. 52).

Al riguardo, Assirevi condivide l'ipotesi di attenuare gli effetti conseguenti all'estremo rigore di alcune disposizioni nazionali.

In particolare, sarebbe opportuno riconsiderare i contenuti delle seguenti fattispecie:

- (i) l'obbligo di *partner rotation* sancito dall'art. 160, comma 1-*quater*, TUIF.

Tale norma prevede che l'incarico di responsabile della revisione dei bilanci di una stessa società non possa essere esercitato dalla medesima persona per un periodo eccedente sei esercizi sociali, oltre i quali il responsabile della revisione non potrà svolgere tale ruolo relativamente alla medesima società, a società da essa controllate, ad essa collegate, che la controllano o sono sottoposte con essa a comune controllo. Il Legislatore ha inoltre statuito un periodo interruttivo di almeno tre anni (c.d. *cooling-off period*), decorrente dalla fine dei sei esercizi sopraindicati, al termine del quale è consentito al revisore di tornare a ricoprire il ruolo di responsabile della revisione.

In virtù del richiamo contenuto negli artt. 165, comma 1, e 165-*bis*, comma 1, TUIF, la *partner rotation* si applica anche ai responsabili della revisione delle società controllate, controllanti e sottoposte a comune controllo con l'emittente.

Ad avviso di Assirevi, la norma in commento risulta maggiormente restrittiva rispetto alle previsioni dell'VIII Direttiva che richiede la *partner rotation* solo con riferimento al responsabile della revisione dell'ente sottoposto a

revisione ed un *cooling-off period* minimo di due anni (art. 42).

Inoltre, l'ambito di applicazione dell'art. 160, comma 1-*quater*, TUIF determina impatti sulla qualità e l'efficacia dell'*audit*, tenuto conto delle necessarie competenze tecniche richieste ai responsabili della revisione, soprattutto in presenza di gruppi e società appartenenti a specifici settori di mercato.

Le difficoltà di sostituzione dei responsabili firmatari sono poi ancor più significative con riferimento alle società di revisione di piccole e medie dimensioni che, all'interno di un gruppo quotato, possono più frequentemente essere incaricate dell'attività di revisione di società controllate dalla capogruppo o collegate a quest'ultima.

In tale contesto, ad avviso della scrivente, l'attuazione dell'VIII Direttiva potrebbe essere l'occasione per circoscrivere l'estensione del divieto di cui all'art. 160, comma 1-*quater*, TUIF, escludendo dalla sua applicazione quantomeno i responsabili della revisione:

- a) delle società collegate e
- b) delle società controllate di quotate che non rivestono significativa rilevanza, nonché per allineare il *cooling-off period* triennale attualmente previsto a quello di due anni indicato dall'VIII Direttiva.

(ii) il divieto di circolazione delle risorse professionali sancito dall'art. 160, comma 1-*quinquies*, TUIF.

Tale divieto, di durata triennale, è esteso anche alle società controllanti e controllate dalla società revisionata. Diversamente, in base all'VIII Direttiva, l'indipendenza del revisore sarebbe sufficientemente salvaguardata imponendo il divieto in esame al solo ente sottoposto alla revisione contabile fissando un *cooling-off period* di due anni (art. 42).

In sede di recepimento dell'VIII Direttiva, si potrebbe dunque valutare una modifica dell'art. 160, comma 1-*quinquies*, TUIF al fine di:

- escludere dall'ambito di applicazione della norma quantomeno le società controllate che non rivestano significativa rilevanza nell'ambito del gruppo;
- prevedere che il divieto di circolazione delle risorse professionali riguardi esclusivamente i soggetti per i quali il trasferimento dalla società di revisione alla società revisionata sia in grado effettivamente di compromettere l'indipendenza del revisore, così come previsto dall'art. 22 dell'VIII Direttiva;
- allineare il *cooling-off period* triennale attualmente previsto a quello di due anni indicato dall'VIII Direttiva.

L'attuazione dell'VIII Direttiva potrebbe rappresentare altresì l'occasione per porre rimedio ad altri limiti che l'art. 160, comma 1-*quinquies*, TUIF presenta.

A ben vedere, infatti, in virtù di tale norma la società di revisione si trova a sopportare conseguenze derivanti da scelte che non ha alcun potere di impedire, in quanto rientranti nell'esclusiva sfera decisionale di altri soggetti e, in particolare, relative all'ambito delle scelte lavorative di un individuo.

Basti considerare che l'inosservanza dell'art. 160, comma 1-*quinquies*, TUIF potrebbe comportare la revoca d'ufficio da parte della Consob dell'incarico di revisione (art. 159, comma 6, TUIF), senza viceversa avere alcuna conseguenza sui soggetti individuati dalla norma e che intenzionalmente hanno posto in essere il comportamento vietato. Del resto, a fronte della violazione del divieto in esame, l'art. 160, comma 1-*octies*, TUIF prevede una sanzione amministrativa fino a € 500.000, senza tuttavia chiarire con certezza quali siano i destinatari della medesima. In effetti, qualora si volesse individuare nella società di revisione il soggetto cui comminare il provvedimento sanzionatorio, occorrerebbe valutare l'equità della sanzione, visto che il comportamento inadempiente al dettato normativo viene posto in essere da soggetti ben distinti da quest'ultima, nei cui confronti la società di revisione non dispone di alcuno strumento coercitivo.

Assirevi ritiene dunque auspicabile che la disciplina in esame venga modificata in modo tale che le conseguenze derivanti dalla violazione del divieto alla circolazione delle risorse professionali delle società di revisione siano poste in capo all'emittente (o alle sue controllanti e controllate), considerato che solo tali entità hanno nella propria disponibilità giuridica la scelta di avvalersi o meno delle risorse professionali in relazione alle quali è statuito il divieto.

Sotto un diverso profilo, il recepimento dell'VIII Direttiva potrebbe rappresentare l'occasione per riconsiderare anche l'ambito di applicazione del divieto per la società di revisione e le entità appartenenti alla sua rete di fornire *non audit services* (art. 160, comma 1-ter, TUIF).

Tale divieto non consente la prestazione dei servizi elencati nell'art. 160, comma 1-ter, TUIF a favore delle società revisionate ai sensi del TUIF, delle loro controllate, controllanti e sottoposte a comune controllo.

Inoltre, in virtù del richiamo contenuto negli artt. 165, comma 1, e 165-bis, comma 1, TUIF, tale divieto si applica anche nei casi di revisione contabile delle società controllate da emittenti quotate, delle società controllanti e delle società sottoposte con esse a comune controllo. Anche i revisori della società controllata di quotata, della controllante di quotata o della società sottoposta a comune controllo con la quotata non possono dunque prestare i suddetti *non audit services* a favore della società che ha conferito loro l'incarico di *audit* e delle controllanti, controllate e sottoposte a comune controllo con quest'ultima.

Al riguardo, non è prevista alcuna distinzione in ordine alla nazionalità delle società a favore delle quali i *non audit services* potrebbero essere prestati, né alla nazionalità del revisore o delle altre società del suo *network* coinvolte nell'espletamento dei *non audit services*.

La questione dell'applicazione extraterritoriale di previsioni di tale natura è stata recentemente oggetto di un esame riguardante la compatibilità delle norme in questione con l'VIII Direttiva, il Trattato CE e il *General Agreement on Trade in Services* (GATS).

In un parere di un primario studio legale internazionale, emanato su incarico di un soggetto europeo potenzialmente interessato dall'ambito di applicazione del divieto di prestazione di *non audit services*, è stato sostenuto che l'art. 24, comma 1, del *Code of Ethics* francese contrasterebbe i) con l'art. 34 dell'VIII Direttiva che sancisce il principio della "home-country regulation"; ii) con l'art. 49 del Trattato CE in materia di libera prestazione di servizi all'interno della Comunità Europea; iii) con l'art. 43 del Trattato CE in tema di libertà di stabilimento; iv) con l'art. VI del GATS in tema di restrizioni alla prestazione di servizi tra gli stati aderenti al WTO.

L'art. 24, comma 1, del *Code of Ethics* sopracitato prevede che, in caso di fornitura di servizi da parte di un membro del *network* cui appartiene il *Commissaire aux comptes* a soggetti controllanti o controllati dalla società i cui conti sono oggetto di revisione ad opera del *Commissaire aux comptes*, questi si deve assicurare che la sua indipendenza non sia compromessa dalle citate prestazioni di servizi. Il secondo comma prevede poi un elenco di servizi la cui prestazione, ad opera di un membro del *network* cui appartiene il *Commissaire aux comptes*, a favore di soggetti controllanti o controllati dalla società revisionata, inficia l'indipendenza dello stesso *Commissaire aux comptes*.

Secondo la posizione espressa nel parere, l'applicabilità dell'art. 24 del *Code of Ethics* non sarebbe limitata alla Francia, nella misura in cui esso inciderebbe sui servizi prestati ovunque nel mondo, da parte di un soggetto membro del *network* cui appartiene il *Commissaire aux comptes*, a favore di ciascuna delle società appartenenti al gruppo della società revisionata.

Nel parere si afferma poi che l'art. 24 del *Code of Ethics* contrasterebbe con le disposizioni dettate in materia dalla Direttiva 2006/43/CE in materia di revisione legale dei conti annuali e consolidati. In particolare, l'art. 24 prevede che l'indipendenza del *Commissaire aux comptes* possa essere compromessa dallo svolgimento, da parte di società appartenenti al *network* di quest'ultimo, di determinati servizi a favore di soggetti controllanti o controllati dalla società revisionata, mentre la Direttiva farebbe riferimento soltanto alla prestazione di servizi diversi dalla revisione a favore unicamente della stessa società revisionata. Inoltre, l'art. 24, come del resto l'art. 160, comma 1-ter TUIF vigente nel nostro ordinamento, prevede una lista di servizi la cui prestazione, ad opera di società appartenenti al *network* del *Commissaire aux comptes* a favore della società revisionata o di soggetti controllanti o controllati da quest'ultima, comprometterebbe automaticamente l'indipendenza del *Commissaires aux comptes*, mentre la Direttiva fa riferimento alle conclusioni che trarrebbe un terzo informato, obiettivo e ragionevole, e dunque consentirebbe una analisi caso per caso.

L'effetto della asserita applicazione extraterritoriale dell'art. 24 del *Code of Ethics* sarebbe, sempre secondo il parere, quello di restringere la libera prestazione di servizi e la libertà di stabilimento e tali restrizioni non sarebbero giustificate poichè non rispetterebbero le condizioni fissate dalla Corte Europea di Giustizia in tema di necessità e proporzionalità. In particolare, la circostanza che le previsioni dell'art. 24 del *Code of Ethics* vadano molto oltre le disposizioni della Direttiva dimostrerebbe di per sé la non proporzionalità della normativa francese.

In base alle conclusioni raggiunte nel suddetto parere è stata avviata una contestazione formale in sede comunitaria nei confronti della Francia. In data 26 giugno 2008, alla luce del mancato intervento della Francia sulle norme in questione a seguito della suddetta contestazione, la Commissione ha deciso di avviare il procedimento di infrazione nei confronti di detto Stato membro avanti alla Corte di Giustizia.

Parere analogo a quello sopra illustrato è stato emesso dal medesimo studio legale con riferimento all'art. 160, comma 1-ter, TUIF il cui contenuto, come si può notare, presenta significative analogie con la disposizione francese in tema di divieto di prestazione di *non audit services*.

Pertanto, non può escludersi che, in assenza di interventi normativi, anche nei confronti dell'ordinamento nazionale possa essere avviata una contestazione da parte delle autorità comunitarie.

In relazione a quanto indicato al primo comma dell'articolo qui in esame, sembra utile, per completezza, soffermarsi sulla tematica sollevata nel Documento di Consultazione secondo cui *“La possibilità di attribuire il controllo contabile al collegio sindacale, che è un organo sociale, non appare invece in linea con i requisiti di indipendenza e di non coinvolgimento nel processo decisionale previsti dall'art. 22, par. 1, dell'VIII Direttiva”*.

Al riguardo, appare opportuno sottolineare la peculiarità connessa alla potenziale coesistenza in capo ad un unico soggetto di due funzioni di natura così diversa tra loro. In base alla normativa vigente, infatti, il collegio sindacale, da un lato, è incaricato, quale organo interno della società, delle funzioni di cui all'art. 2403 C.C. (vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società e sul suo concreto funzionamento), dall'altro lato, in virtù della facoltà prevista all'art. 2409-bis, ultimo comma, C.C., potrebbe essere designato a svolgere il controllo contabile.

Dal contenuto dell'VIII Direttiva non sembrerebbe emergere un principio idoneo a supportare la coesistenza di funzioni sopra richiamata.

Alla luce dell'art. 22, comma 1, dell'VIII Direttiva, inoltre, solo qualora fosse possibile escludere un qualsivoglia coinvolgimento del collegio sindacale dall'ambito del processo decisionale, in senso lato, della società revisionata, si potrebbe sostenere la “terzietà” e quindi giustificare l'attribuzione a tale organo sociale anche del controllo contabile.

Non va peraltro dimenticato che, secondo quanto evidenziato da autorevole dottrina, le funzioni esercitate dal collegio sindacale ai sensi dell'art. 2403 C.C. si manifestano in ogni momento e fase dell'attività, con un condizionamento concreto dell'attività degli amministratori.

Secondo tale impostazione, i controlli sull'amministrazione cui i sindaci sono chiamati implicano, oltre al vaglio della legittimità formale degli atti gestori, la verifica della conformità delle scelte di gestione ai generali criteri di razionalità economica posti dalla scienza dell'economia aziendale.

Tale verifica, accompagnata dai poteri informativi e reattivi propri del collegio sindacale, evidenzerebbe significativi margini di dubbio sulla totale estraneità di tale organo sociale, non tanto alle decisioni gestionali in senso stretto, quanto piuttosto al più generale processo decisionale, in senso lato, richiamato dall'VIII Direttiva.

Tutto ciò, senza voler considerare che, nel caso in cui venga meno l'intero organo amministrativo, i sindaci sono addirittura chiamati a svolgere compiti di gestione ordinaria della società (art. 2386, comma 5, C.C.).

Inoltre, non si può trascurare l'evidente differenza tra i tempi di intervento del revisore e quelli del collegio sindacale. In effetti, il primo, come sopra ricordato, esprime il proprio giudizio su un bilancio già approvato dal consiglio di amministrazione in cui sono rappresentate le attività gestionali già concluse, poste in essere da tale organo. Il collegio sindacale, invece, partecipando alle riunioni del consiglio, può intervenire sulle scelte degli amministratori prima che queste vengano definitivamente assunte ed eseguite.

Va poi ricordato che il Principio di Revisione 260 “Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di *governance*”, approvato dalla Commissione Paritetica costituita dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri, prevede comunicazioni da parte del revisore ai *“responsabili dell'attività di governance in relazione a fatti e circostanze emersi dallo svolgimento della revisione di bilancio”*. Ai sensi di tale principio, nella definizione di *“governance”* si ricomprendono le persone che hanno responsabilità di direzione supervisione e controllo di un'impresa e, pertanto, anche il collegio sindacale.

Da ultimo, non si può trascurare che sia il *Code of Ethics* dell'IFAC, sia la Raccomandazione della Commissione Europea del 16 maggio 2002 in tema di indipendenza dei revisori legali dei conti, sia il Principio di Indipendenza emanato dalla suddetta Commissione Paritetica, e raccomandato dalla Consob in data 5 ottobre 2005, individuano tra le minacce più rilevanti per l'indipendenza del revisore quello del coinvolgimento nel processo decisionale della società revisionata. Tale coinvolgimento genera infatti significativi rischi di autoriesame.

A ben vedere, quindi, sul presupposto che la revisione contabile, da chiunque sia svolta, deve essere effettuata in conformità ai principi di revisione internazionali, l'attuale previsione che consente al collegio sindacale di svolgere anche l'attività di controllo contabile potrebbe essere mantenuta solo in presenza di determinate condizioni. In particolare, il collegio sindacale dovrebbe risultare in ogni momento “terzo” rispetto alla gestione della società. A tal

fine, il Legislatore dovrebbe intervenire sull'attuale disciplina chiarendo quali siano, di conseguenza, le funzioni che residuano in capo a tale organo.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Spagna

Normativa locale più restrittiva dell'VIII Direttiva.

Articolo 23
Riservatezza e segreto professionale

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri assicurano che tutte le informazioni e tutti i documenti ai quali un revisore legale o un'impresa di revisione contabile ha accesso quando effettua la revisione legale dei conti siano protetti da regole appropriate in materia di riservatezza e segreto professionale.</p>	<p>PR 200 (Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio)</p> <p>4. I principi generali a cui il revisore deve attenersi sono:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) indipendenza; b) integrità; c) obiettività; d) competenza e diligenza; e) riservatezza; f) professionalità; g) rispetto dei principi tecnici. <p>Appendice. Introduzione</p> <p>Nella presente appendice sono riportate alcune indicazioni con riferimento alle norme etiche che il revisore è tenuto ad osservare nello svolgimento della revisione contabile.</p> <p>In particolare:</p> <p>[...]</p> <p>3) riservatezza: il revisore non può divulgare notizie riservate. [...]</p> <p>Appendice - Par. 3. Il revisore ha l'obbligo di mantenere riservate le informazioni sugli affari dei clienti di cui è venuto a conoscenza nel corso dell'attività professionale.</p> <p>[...]</p> <p>La riservatezza deve essere sempre osservata dal revisore, a meno che la divulgazione di informazioni non sia stata espressamente autorizzata dal cliente o imposta dalla legge. Il dovere di riservatezza viene inoltre superato nei seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per proteggere gli interessi professionali di un revisore in un procedimento legale; - per permettere controlli di qualità disposti dagli organismi competenti; - per rispondere a indagini di organi professionali o di vigilanza. <p>L'obbligo di riservatezza si estende ai collaboratori del revisore.</p>

COMMENTI

Allo stato attuale non si rintracciano specifiche disposizioni civilistiche in materia di riservatezza e segreto professionale finalizzate alla protezione delle informazioni acquisite dal revisore durante lo svolgimento della propria attività.

Tuttavia, i principi di revisione e, in particolare, il PR 200 contengono già regole in tal senso.

Anche con riferimento a tali aspetti, così come con riguardo al codice deontologico, pare ad Assirevi che l'introduzione di regole a livello di normativa primaria potrebbe generare inutili sovrapposizioni e duplicazioni in quanto i principi di revisione già contengono specifiche disposizioni in materia.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

La normativa vigente contiene previsioni più restrittive rispetto all’VIII Direttiva in tema di accesso alle carte di lavoro del revisore precedente, *independent review* e controllo interno di qualità, nonché in materia di rapporti del revisore con l’organo di controllo interno.

Gran Bretagna

Normativa già allineata, anche attraverso i principi di comportamento.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa già allineata.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>2. Le predette regole in materia di riservatezza e di segreto professionale applicabili ai revisori legali o alle imprese di revisione contabile non ostacolano l’applicazione delle disposizioni della presente direttiva.</p> <p>3. Quando un revisore legale o un’impresa di revisione contabile sono sostituiti da un altro revisore legale o da un’altra impresa di revisione contabile, il revisore legale o l’impresa di revisione contabile uscenti consentono al revisore legale o all’impresa di revisione contabile entrante l’accesso a tutte le informazioni pertinenti concernenti l’ente sottoposto a revisione.</p>	<p>PR 200 (Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio) Appendice. Par. 5.2. Rapporti con il precedente revisore prima dell’accettazione dell’incarico Il revisore a cui è stato prospettato l’incarico deve informare l’azienda della necessità di consultare il precedente revisore ed ottenere che la stessa autorizzi il precedente revisore a rendersi disponibile per tale consultazione, sollevandolo dall’obbligo di riservatezza. [...]</p> <p>PR 510 (La verifica dei saldi d’apertura a seguito dell’assunzione di un nuovo incarico) Procedure di revisione</p> <p>9. Qualora il bilancio dell’esercizio precedente sia stato verificato da un altro revisore, il revisore in carica può ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura anche dall’esame delle carte di lavoro del suo predecessore. In questo caso deve considerare la competenza professionale e l’indipendenza del precedente revisore, nonché valutare l’adeguatezza del lavoro svolto dallo stesso. In circostanze normali, il precedente revisore deve rendersi disponibile per le consultazioni e per l’esame della documentazione. Se la relazione di questo ultimo riporta un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, il revisore deve porre particolare attenzione, nell’esercizio sottoposto a revisione, ai motivi dell’espressione di tale giudizio. [...]</p> <p>Art. 145-bis, comma 3, RE (Criteri generali per la determinazione del corrispettivo per l’incarico di revisione contabile) 3. [...] La società di revisione consulta il precedente</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>revisore per ricevere conferma degli elementi informativi acquisiti e per ottenere ogni ulteriore utile informazione in merito alla società che conferisce l'incarico, nonché al fine di conoscere il numero delle ore e la composizione delle risorse impiegate per lo svolgimento delle verifiche sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato.</p> <p>Documento di ricerca Assirevi n. 77 (Lettera che il revisore uscente ottiene dal revisore entrante in occasione della messa a disposizione delle carte di lavoro). [...] Prima di mettere a disposizione le carte di lavoro, si ritiene necessario che, in aggiunta all'autorizzazione della società cliente, il revisore uscente ottenga l'accettazione scritta da parte del revisore entrante del contenuto della lettera strutturata secondo il modello riportato in allegato.</p>

COMMENTI

Si ritiene opportuno introdurre una disposizione normativa che estenda anche alle revisioni di soggetti diversi dagli enti di interesse pubblico le previsioni contenute nell'art. 145-*bis* RE e nei PR.

Si sottolinea poi l'opportunità di valutare una modifica del comma 3 dell'art. 145-*bis* RE. Ad oggi, infatti, tale norma, a fronte dell'obbligo in capo al revisore entrante di consultare il precedente revisore, non prevede un corrispondente dovere, da parte del precedente revisore, di consentire l'accesso alla nuova società di revisione a tutte le informazioni acquisite sull'ente sottoposto a revisione.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Il passaggio di informazioni dal revisore uscente al nuovo revisore è previsto da un principio di revisione nazionale anche senza il consenso del cliente.

Gran Bretagna

Il passaggio di informazioni dal revisore uscente al nuovo revisore è previsto dalla modifica alla *Companies Act* apportata dallo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007*.

Germania

Il passaggio di informazioni dal revisore uscente al nuovo revisore non è previsto senza il consenso del cliente.

Spagna

Il passaggio di informazioni dal revisore uscente al nuovo revisore non è previsto senza il consenso del cliente.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>4. I revisori legali e le imprese di revisione contabile che hanno cessato di partecipare ad uno specifico incarico di revisione contabile, così come i revisori legali e le imprese di revisione contabile precedenti, continuano ad essere soggetti alle disposizioni dei paragrafi 1 e 2 per quanto riguarda il suddetto incarico di revisione contabile.</p>	<p>PR 200 (Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio) Appendice [...] Il dovere della riservatezza continua anche dopo la fine della relazione professionale tra cliente e revisore. [...]</p>

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata, benché il principio della Direttiva non sia chiaramente espresso nella legge.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Con la modifica della *Companies Act* apportata dallo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations, 2007*.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa sostanzialmente già allineata.

Indipendenza e obiettività dei revisori legali che effettuano la revisione legale per conto delle imprese di revisione contabile

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Gli Stati membri assicurano che né i proprietari o azionisti dell'impresa di revisione contabile né i membri degli organi di amministrazione, di direzione e di controllo di detta impresa o di un'affiliata intervengano nell'espletamento della revisione legale dei conti in un modo che possa compromettere l'indipendenza e l'obiettività del revisore legale che effettua la revisione legale per conto dell'impresa di revisione contabile.</p>	<p>Nell'ordinamento italiano la previsione in commento è espressamente riprodotta nell'art. 160, comma 1-<i>bis</i>, ultima parte TUIF, che delega a Consob la statuizione in materia di prescrizioni e raccomandazioni alle società di revisione.</p> <p>Allo stato attuale, sul punto specifico Consob si è limitata a prevedere nell'art. 149-<i>ter</i> RE che le società di revisione si dotino di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni di incompatibilità dell'art. 160 TUIF. Tale richiamo potrebbe ricomprendere anche gli interventi nell'espletamento della revisione di soci e amministratori della società di revisione e delle entità della rete idonei a compromettere l'indipendenza del revisore.</p> <p>Anche la disciplina contenuta in vari passaggi del Principio di Indipendenza è diretta a prevenire tipologie di minacce con cui i proprietari o azionisti dell'impresa di revisione contabile, i membri degli organi di amministrazione, di direzione e di controllo di detta impresa o di un'affiliata possano intervenire nell'espletamento della revisione legale dei conti. Si veda in proposito, fra tutti, il punto 4.3 del Principio di indipendenza.</p>

COMMENTI

Come sopra evidenziato nella colonna sulla normativa italiana di riferimento, la previsione in commento è già stabilita per le revisioni contabili ai sensi del TUIF, seppur in termini di delega attribuita a Consob ad emanare disposizioni regolamentari. Tale delega è stata recentemente attuata con l'introduzione dell'art. 149-*ter* RE.

Per quanto riguarda l'espletamento di attività non TUIF, come sopra ricordato, il Principio di Indipendenza contiene previsioni in linea con quello indicato dall'art. 24 dell'VIII Direttiva. Tuttavia, come noto, tale Principio non è riconosciuto da tutti i revisori. I dottori commercialisti con delibera del 13 luglio 2005 hanno precisato che tale documento è applicabile unicamente alle revisioni di società che fanno ricorso al mercato dei capitali di rischio. Alla luce di tale considerazione, appare necessario implementare la disciplina in esame per le attività di controllo legale dei conti non disciplinate da TUIF e RE.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Articolo 25
Corrispettivi per la revisione

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Gli Stati membri assicurano che vigano regole adeguate che prevedano che i corrispettivi per la revisione legale dei conti:</p> <p>a) non siano influenzati né determinati dalla prestazione di servizi aggiuntivi all'ente sottoposto alla revisione contabile;</p> <p>b) non siano subordinati ad alcuna condizione.</p>	<p>Art 159 TUIF, comma 7, (Conferimento e Revoca dell'incarico) [...]</p> <p>La Consob stabilisce con regolamento:</p> <p>a) i criteri generali per la determinazione del corrispettivo per l'incarico di revisione contabile. La corresponsione del compenso non può comunque essere subordinata ad alcuna condizione relativa all'esito della revisione, né la misura di esso può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi aggiuntivi da parte della società di revisione. [...]</p> <p>Art. 145-<i>bis</i> RE (Criteri generali per la determinazione del corrispettivo per l'incarico di revisione contabile)</p> <p>1. Il corrispettivo per l'incarico di revisione contabile è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori, nonché l'indipendenza del revisore.</p> <p>2. In conformità agli obiettivi previsti dal comma 1, la società di revisione determina le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:</p> <p>a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;</p> <p>b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;</p> <p>c) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi e dei criteri stabiliti dalla Consob ai sensi dell'articolo 162, comma 2, lettera a) del Testo unico.</p> <p>3. Ai fini previsti dal comma 2, lettera a), la società di revisione acquisisce un'adeguata conoscenza dei principali aspetti che caratterizzano la società che conferisce l'incarico ed il relativo gruppo, con particolare riguardo ai rischi connessi all'attività svolta e ai presidi istituiti nell'ambito del sistema di controllo interno. La società di revisione consulta il precedente revisore per ricevere conferma degli elementi informativi acquisiti e per ottenere ogni ulteriore utile informazione in merito alla società che conferisce l'incarico, nonché al fine di conoscere il numero delle ore e la composizione delle risorse</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>impiegate per lo svolgimento delle verifiche sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato.</p> <p>4. La corresponsione e la misura del compenso non possono essere in alcun modo stabilite in funzione dei risultati della revisione né essere legate ad eventuali servizi che la società di revisione o un'entità appartenente alla sua rete fornisce o si aspetta di fornire alla società che conferisce l'incarico di revisione, alle società da questa controllate, alle società che la controllano o a quelle sottoposte con essa a comune controllo.</p> <p>Principio di Indipendenza</p> <p>4.4. Minacce e rischi per l'indipendenza [...] Nel valutare l'indipendenza il Revisore deve prendere in considerazione tutte le circostanze che potrebbero determinare una delle minacce individuate di seguito.</p> <p>- <i>Interesse personale</i>: si verifica quando il Revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che ad un Terzo Ragionevole ed Informato può apparire influente sullo svolgimento dell'attività di Revisione e sui risultati della stessa in condizioni di indipendenza (per esempio un interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione, un'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal Soggetto Sottoposto a Revisione per servizi di Revisione e non, l'esistenza di onorari arretrati); [...]</p> <p>5.8. Onorari per incarichi di Revisione e per Servizi Diversi dalla Revisione.</p> <p>5.8.1. <i>Accordi sui corrispettivi del Revisore in funzione dei risultati dei servizi prestati.</i></p> <p>5.8.1.1. <i>Accordi in funzione dei risultati sui corrispettivi per incarichi di Revisione.</i> Gli accordi sui corrispettivi per incarichi di Revisione, in virtù dei quali l'entità della remunerazione del Revisore dipende dai risultati dei servizi prestati, danno origine a minacce all'indipendenza derivanti dall'interesse personale tali da comportare un livello inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza. [...]</p> <p>5.8.1.2. <i>Accordi in funzione dei risultati sui corrispettivi per Servizi Diversi dalla Revisione.</i> Una minaccia per l'indipendenza può derivare anche da accordi sui corrispettivi in funzione del risultato per servizi diversi dalla Revisione che il Revisore o un soggetto appartenente alla</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>sua Rete presta ad un Soggetto Sottoposto a Revisione o ad una delle sue Consociate. [...]</p> <p>5.8.2. <i>Dipendenza finanziaria dai corrispettivi.</i></p> <p>5.8.2.1. La prestazione di incarichi di Revisione o Servizi Diversi dalla Revisione da parte di un Revisore o di un soggetto appartenente alla sua Rete ad un Soggetto Sottoposto a Revisione o ad una delle sue Consociate non deve assumere un'importanza tale da instaurare una dipendenza finanziaria, effettiva o apparente, nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione o delle sue Consociate. [...]</p> <p>5.8.2.2. L'indipendenza del Revisore può inoltre essere seriamente compromessa quando sono significativi i corrispettivi provenienti da un Soggetto Sottoposto a Revisione e dalle sue Consociate, per Servizi Diversi dalla Revisione prestati dal Revisore e dalla sua Rete. [...]</p> <p>PR 200 (Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio)</p> <p>Appendice</p> <p>Nella presente appendice sono riportate alcune indicazioni con riferimento alle norme etiche che il revisore è tenuto ad osservare nello svolgimento della revisione contabile. In particolare:</p> <p>[...]</p> <p>6) compenso del revisore: il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto.</p> <p>Appendice - Par. 6</p> <p>La necessità di un adeguato compenso è riconducibile alla posizione di indipendenza che il revisore deve oggettivamente avere nei confronti dell'azienda il cui bilancio deve essere oggetto di revisione. L'indipendenza può venir meno se l'entità del compenso è tale da limitare il tempo o influenzare le qualità professionali occorrenti per formulare un giudizio sul bilancio. Conseguentemente, il revisore deve tener presente quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non può essere pattuito un compenso legato al risultato della revisione; - normalmente non si possono accettare compensi prestabiliti senza che vi sia la possibilità di adeguarli a fronte di fatti straordinari che richiedano un'estensione delle procedure di revisione previste; - in caso di accettazione di compensi fissi, o di sostanziale riduzione dei compensi per situazioni particolari (quali le revisioni di bilanci di organizzazioni non profit), l'onere che ne deriva deve essere assorbito dal revisore senza influenzare la qualità del lavoro e l'estensione delle procedure di revisione adottate.

COMMENTI

Come già precisato nel commento all'art. 23, comma 1, dell'VIII Direttiva in tema di rapporti tra revisore uscente e revisore entrante, anche la questione della determinazione del corrispettivo è già ampiamente trattata dalle disposizioni regolamentari attualmente vigenti relative agli enti di interesse pubblico e dai principi di revisione.

Risulta invece necessario estendere le previsioni appena richiamate all'attività di revisione relativa a soggetti diversi dagli enti di interesse pubblico. Nel recepimento dell'VIII Direttiva occorre dunque allineare la normativa applicabile a tali tipologie di *audit* a quella attualmente prevista dal TUIF e RE, per quanto riguarda gli aspetti citati dall'art. 25 in esame.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa più restrittiva, esistono significative limitazioni alle prestazioni di servizi *non-audit*.

Gran Bretagna

La regolamentazione dei corrispettivi è prevista dai principi etici.

Germania

Normativa non ancora allineata.

La legge di modernizzazione del bilancio (BilMoG) prevede che in bilancio debba essere fornita l'informativa sui corrispettivi del revisore contabile con riferimento ai servizi prestati nell'esercizio finanziario cui si riferisce il bilancio.

Spagna

La regolamentazione dei corrispettivi non è prevista dalla legge, ma è richiesto che l'ammontare delle *audit* e *non-audit fees* relative ad un singolo cliente non siano una percentuale sproporzionata dei ricavi della società di revisione; inoltre i corrispettivi per la revisione devono essere il giusto prezzo per il lavoro svolto.

PRINCIPI DI REVISIONE E RELAZIONI DI REVISIONE

(Articoli da 26 a 28)

Articolo 26

Principi di revisione

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri prescrivono che i revisori legali e le imprese di revisione contabile eseguano le revisioni legali dei conti conformemente ai principi di revisione internazionali adottati dalla Commissione secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 <i>bis</i>. Gli Stati membri possono applicare un principio di revisione nazionale fintantoché la Commissione non abbia adottato un principio di revisione internazionale concernente la medesima materia. I principi di revisione internazionali adottati sono pubblicati integralmente nella <i>Gazzetta ufficiale dell'Unione europea</i> in tutte le lingue ufficiali della Comunità.</p>	<p>Art. 162, comma 2, TUIF (Vigilanza sulle società di revisione) [...]</p> <p>2. Nell'esercizio della vigilanza, la Consob:</p> <p>a) stabilisce, sentito il parere del Consiglio nazionale dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, i principi e i criteri da adottare per la revisione contabile, anche in relazione alla tipologia delle strutture societarie, amministrative e contabili delle società sottoposte a revisione; [...]</p> <p>Art. 2409-ter, comma 2, C.C. (Funzioni di controllo contabile)</p> <p>2. La relazione comprende: [...]</p> <p>b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;</p> <p>Art. 41, comma 4-bis, D. Lgs. 127/1991 (Controllo del bilancio consolidato) [...]</p> <p>La relazione comprende:</p> <p>b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;</p> <p>Art. 156, comma 4-bis, TUIF (Relazioni di revisione) Oltre al giudizio sul bilancio, le relazioni comprendono: [...]</p> <p>b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati; [...]</p> <p>L'art. 24 della Legge Comunitaria 2007 delegava il Governo a recepire l'VIII Direttiva secondo alcuni principi e criteri, fra cui la "previsione dell'applicazione obbligatoria di principi internazionali di revisione, previa loro adozione da parte dell'Unione europea". Come ricordato nell'Introduzione e in commento</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>all'art. 1, il disegno di legge comunitaria per l'anno 2008, attualmente all'esame del Parlamento e destinato a divenire legge entro la fine dell'esercizio, contiene una delega al recepimento dell'VIII Direttiva di carattere generale e non prevede, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri di attuazione dello stesso.</p>

COMMENTI

Fino alla modifica dell'art. 162 del TUIF da parte della Legge Risparmio, la procedura per l'adozione dei principi di revisione prevedeva l'emanazione di questi ultimi da parte del CNDC e la loro raccomandazione, con apposite delibere, da parte della Consob per le società soggette alla sua vigilanza.

I principi di revisione attualmente in vigore sono traduzioni, con adattamenti, degli ISA.

Tuttavia, occorre precisare che, allo stato, non sono stati recepiti nel nostro ordinamento tutti gli ISA attualmente esistenti a livello internazionale.

Inoltre, il testo italiano di alcuni principi oggetto di recepimento risulta per alcuni passaggi diverso da quello degli ISA poiché, in determinati casi, l'ISA utilizzato come base per la traduzione è stato modificato, e dunque non è più in vigore nei medesimi termini ovvero, in altre circostanze, si è provveduto ad aggiunte o stralci rispetto al testo internazionale.

Nel nostro attuale sistema, poi, non esiste una perfetta coincidenza tra i principi elaborati dalla Commissione Paritetica del CNDC e quelli raccomandati dalla Consob. In proposito, si consideri che Consob non ha raccomandato il PR 1005 - Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori, mentre tra i documenti raccomandati dalla Consob figura il principio di revisione riguardante i bilanci degli intermediari (Comunicazione n. DEM/1058048 del 27 luglio 2001) che non è stato emanato dalla suddetta Commissione Paritetica.

Conseguentemente, nelle relazioni di revisione ai sensi del TUIF si fa riferimento ai *“principi e i criteri per la revisione contabile stabiliti dalla Consob”*, mentre nelle relazioni degli enti non soggetti al TUIF ci si richiama agli *“statuiti principi di revisione”*.

L'attuazione della normativa comunitaria rappresenta l'occasione sia per definire i principi sia per risolvere le incoerenze appena ricordate nonché per chiarire quali principi devono essere applicati nell'esecuzione dell'attività di revisione, indipendentemente dal soggetto incaricato.

Si tratta di un aspetto estremamente importante in quanto occorre chiarire in via normativa che i principi di revisione rappresentano il parametro per valutare la diligenza del revisore nell'effettuazione di tutte le revisioni legali, ricadenti o meno nell'ambito del TUIF.

L'intervento sulla disciplina esistente è ancor più necessario alla luce delle modifiche introdotte dal D. Lgs. 32/2007 che ha previsto per le relazioni di revisioni effettuate ai sensi del C. C., del D. Lgs. 127/1991 e del TUIF l'indicazione *“dei principi di revisione osservati”*.

Al riguardo, il criterio che emerge dall'art. 26 dell'VIII Direttiva è chiaramente quello di prevedere l'applicazione in tutte le revisioni legali dei principi internazionali, a prescindere dal soggetto incaricato di svolgere il controllo legale dei conti e/o dalla tipologia di società assoggettata a revisione contabile.

Le esigenze di semplificazione in relazione alla revisione delle PMI possono essere soddisfatte mediante un adattamento delle procedure di revisione alle peculiarità delle imprese di minori dimensioni, senza la necessità di procedere ad alcuna modifica dei principi di riferimento.

Tale approccio è in linea con la legislazione comunitaria, con lo IAPS 1005 - *The Special Considerations in the Audit of Small Entities* e con il corrispondente PR 1005. Quest'ultimo principio contiene specifiche indicazioni per l'applicazione dei principi di revisione alle imprese di minori dimensioni.

Sotto il profilo operativo, la procedura di omologazione della Commissione Europea citata nella disposizione in commento dovrebbe essere in linea con quella attuata per l'adozione dei principi contabili internazionali (IFRS/IAS), vale a dire la pubblicazione di uno o più regolamenti, direttamente applicabili negli Stati membri, senza la necessità

di alcun atto di recepimento o di attuazione da parte degli stessi.

Occorre tuttavia prevedere norme transitorie fino alla completa omologazione da parte della Commissione Europea degli ISA, tenuto conto di quanto previsto dal primo comma dell'articolo in commento, circa la possibilità per gli Stati membri di applicare un principio nazionale fino al momento dell'adozione di un principio internazionale sulla medesima materia.

Si potrebbe pertanto prevedere che i principi di revisione da seguire nelle revisioni legali siano “*i principi di revisione internazionali adottati dalla UE*” e, in attesa del loro recepimento, occorrerebbe identificare un soggetto che elabori in maniera uniforme, indipendentemente dal tipo di *audit* che i revisori sono chiamati a svolgere, un corpo unitario di principi.

Alla luce del sistema di controllo pubblico ipotizzato da Assirevi e descritto all'art. 32 tale soggetto potrebbe essere l'Organismo di Coordinamento.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

I principi di revisione nazionali sono equivalenti agli ISA.

Gran Bretagna

E' in corso l'allineamento dei principi di revisione nazionali con gli ISA. Attualmente gli *UK-ISA* prevedono procedure e/o obblighi supplementari rispetto agli ISA.

Germania

Normativa non ancora allineata.

I principi di revisione nazionali sono sostanzialmente equivalenti agli ISA.

Il BilMoG prevede che le revisioni dovranno essere condotte in base ai principi di revisione internazionali (ISA) emanati dall'*International Auditing and Assurance Board* (IAASB), a partire dal momento in cui gli stessi saranno adottati dalla Commissione Europea.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

I principi di revisione nazionali sono basati sugli ISA.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>2. La Commissione può decidere in merito all'applicabilità nella Comunità dei principi di revisione internazionali. La Commissione adotta principi di revisione internazionali ai fini della loro applicazione nella Comunità solo a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) siano stati elaborati secondo una procedura appropriata, sotto il controllo pubblico e nella trasparenza necessaria e siano generalmente accettati a livello internazionale; b) contribuiscano a un livello elevato di credibilità e di qualità dei conti annuali o dei conti consolidati conformemente ai principi di cui all'articolo 2, paragrafo 3, della Direttiva 78/660/CEE e all'articolo 16, paragrafo 3, della Direttiva 83/349/CEE; e c) siano nell'interesse generale europeo. 	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Le misure di cui al primo comma, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 <i>bis</i>.</p>	

COMMENTI

La disciplina prevista nel comma in esame si riferisce all'attività della Commissione Europea e dunque non riguarda il recepimento normativo in Italia.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

I principi di revisione sono predisposti dalla CNCC e sono approvati dal Ministro della Giustizia, previo parere dell'H3C, da rilasciare entro due mesi dal ricevimento.

In particolare, ove i principi riguardino la revisione di società che fanno appello al pubblico risparmio, il parere dell'H3C viene reso previa consultazione, con l'AMF. In altri casi, a seconda delle materie trattate, l'H3C, prima di emettere il proprio parere sui principi di revisione, consulta le autorità di controllo del settore bancario e assicurativo (ACAM).

Gran Bretagna

I principi di revisione sono emessi dall'APB, uno dei *board* dell'FRC, il quale al suo interno ha costituito il TAG con il compito, fra l'altro, di verificare le bozze dei documenti predisposti dall'APB.

Il TAG include membri designati dalle società di revisione come tecnici esperti di *audit*.

Prima dell'emissione o modificazione di un principio di revisione l'APB deve pubblicare una bozza dello stesso sul sito, assicurandosi che gli organismi contabili lo abbiano ricevuto. La pubblica consultazione dura almeno 3 mesi.

I principi emessi dall'APB riguardano sia le tecniche di revisione sia gli aspetti inerenti l'indipendenza, l'onorabilità e l'obiettività dei revisori.

Germania

I principi di revisione sono predisposti dagli organismi dei revisori contabili, mentre il Codice Commerciale include un richiamo ai principi di revisione

L'APAK è responsabile per la supervisione dell'adozione dei principi di revisione internazionali.

Spagna

L'ICAC omologa i principi di revisione predisposti dagli organismi professionali.

Preliminarmente, l'ICAC svolge una funzione di pubblicità rendendo disponibile la bozza del principio per 6 mesi. Trascorsi 3 mesi dal termine del periodo di consultazione pubblica o dall'effettuazione di modifiche al testo originario, il principio è pubblicato sul Bollettino dell'ICAC ed entra in vigore.

L'ICAC può richiedere agli Ordini Professionali di predisporre specifici principi di revisione e, in caso di mancata predisposizione, entro due mesi, può procedere ad emettere direttamente tali principi.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>3. Gli Stati membri possono imporre procedure di revisione od obblighi supplementari o, in casi eccezionali, stralciare parti dei principi di revisione internazionali solo se tali obblighi supplementari derivano da obblighi giuridici nazionali specifici relativi alla portata di revisioni legali dei conti. Gli Stati membri provvedono affinché tali procedure od obblighi supplementari di revisione siano conformi alle disposizioni di cui al paragrafo 2, lettere b) e c), e li comunicano alla Commissione e agli Stati membri prima della loro adozione. Nel caso eccezionale di stralcio di parti di un principio di revisione internazionale, gli Stati membri comunicano alla Commissione e agli altri Stati membri i propri obblighi giuridici nazionali specifici e i motivi del loro mantenimento almeno sei mesi prima della loro adozione a livello nazionale ovvero, nel caso di obblighi già esistenti al momento dell'adozione di un principio di revisione internazionale, entro tre mesi dall'adozione del principio di revisione internazionale in questione.</p>	<p>Art. 162 TUIF (Vigilanza sulle società di revisione) [...] 2. Nell'esercizio della vigilanza, la Consob: a) stabilisce, sentito il parere del Consiglio nazionale dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, i principi e i criteri da adottare per la revisione contabile, anche in relazione alla tipologia delle strutture societarie, amministrative e contabili delle società sottoposte a revisione; [...] Si fa presente che nel corso del tempo la Consob ha raccomandato: 1) con Delibera n. 10867 del 31 luglio 1997, il principio di revisione relativo al controllo contabile delle relazioni semestrali delle società quotate in borsa; 2) con Raccomandazione DEM/1061609 del 9 agosto 2001, il principio di verifica dei dati pro-forma e di stesura della relazione della società di revisione; 3) con Comunicazione n. 1058048 del 27 luglio 2001, il principio da adottare per la revisione contabile dei bilanci degli intermediari.</p>

COMMENTI

Il testo della norma in commento presenta alcune difficoltà interpretative.

Da una prima lettura della versione italiana, infatti, sembrerebbe che la necessità di “*obblighi giuridici nazionali specifici relativi alla portata di revisioni legali dei conti*” sia relativa ai soli casi di imposizione di procedure di revisione od obblighi supplementari e non anche alle ipotesi di stralcio di parti dei principi di revisione internazionali.

Tuttavia, il testo in inglese (“*Member States may impose audit procedures or requirements in addition to — or, in exceptional cases, by carving out parts of — the international auditing standards only if these stem from specific national legal requirements relating to the scope of statutory audits*”) sembra far propendere per l’interpretazione che anche lo stralcio debba necessariamente derivare da “*obblighi giuridici nazionali specifici*”.

A supporto di tale interpretazione si può utilizzare anche il punto 13 delle premesse all’VIII Direttiva, in cui si legge che “*Se i principi di revisione internazionali adottati contengono tuttavia procedure di revisione la cui attuazione creerebbe un conflitto giuridico specifico con la legislazione nazionale, in conseguenza di obblighi nazionali specifici relativi alla portata della revisione legale dei conti, gli Stati membri possono, fintantoché il conflitto perdura, stralciare le parti dei principi di revisione internazionali che formano oggetto del conflitto, purché siano applicate le disposizioni dell’articolo 26, paragrafo 3*”.

La normativa comunitaria stabilisce poi un diverso *iter* nel caso di imposizione di procedure/obblighi supplementari rispetto a quello previsto per lo stralcio di parti dei principi di revisione prevedendo, per quest’ultima fattispecie, una comunicazione preventiva alla Commissione Europea e agli altri Stati membri degli obblighi giuridici nazionali specifici, che rendono necessario lo stralcio, e i motivi del loro mantenimento.

Conseguentemente, mentre per l’imposizione di procedure di revisione od obblighi supplementari nella norma di attuazione dell’VIII Direttiva potrebbe essere prevista una delega all’Organismo di Coordinamento (vedi commento *sub* art. 32), per quanto concerne lo stralcio di parti di principi di revisione occorrerà inserire nella normativa primaria disposizioni in linea con il contenuto della seconda parte del comma 3 dell’art. 26 dell’VIII Direttiva.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
4. Gli Stati membri possono imporre obblighi supplementari in relazione alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati fino al 29 giugno 2010.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

Anche il comma in esame presenta alcune difficoltà di interpretazione, probabilmente imputabili ad una traduzione dall'inglese all'italiano non del tutto appropriata.

Innanzitutto, non è chiaro se la possibilità in oggetto si riferisca unicamente alla imposizione di procedure/obblighi supplementari o anche allo stralcio di parti dei principi di revisione (come parrebbe dalla lettura congiunta dei commi 3 e 4 dell'art. 26 dell'VIII Direttiva nella versione inglese).

Inoltre, non è chiaro se si tratti di obblighi aggiuntivi applicabili solo ai bilanci che chiuderanno fino al 29 giugno 2010, oppure di una facoltà concessa agli Stati membri di emanare fino alla data del 29 giugno 2010 obblighi aggiuntivi che resterebbero validi anche per i bilanci che chiuderanno successivamente a tale data.

La lettura del testo in inglese sembrerebbe far propendere per la prima alternativa (*“Member States may impose additional requirements relating to the statutory audits of annual and consolidated accounts for a period expiring on 29 June 2010”*).

Articolo 27
Revisioni legali dei conti consolidati

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Gli Stati membri assicurano che in caso di revisione legale dei conti consolidati di un gruppo di imprese:</p> <p>a) il revisore del gruppo sia pienamente responsabile per la relazione di revisione per quanto riguarda i conti consolidati;</p> <p>b) il revisore del gruppo esegue una verifica e conserva la documentazione della verifica da esso effettuata del lavoro di revisione svolto dai revisori contabili di un paese terzo, dai revisori legali, dagli enti di revisione contabile di un paese terzo o dalle imprese di revisione contabile ai fini della revisione contabile del gruppo. La documentazione conservata dal revisore del gruppo è atta a consentire all'autorità competente di verificare adeguatamente il lavoro svolto dal revisore del gruppo;</p> <p>c) quando la revisione dei conti di una componente del gruppo di imprese è effettuata da revisori o enti di revisione contabile di un paese terzo che non ha alcun accordo di cooperazione di cui all'articolo 47, il revisore del gruppo ha la responsabilità di garantire che la documentazione relativa al lavoro di revisione svolto dai revisori contabili o dagli enti di revisione contabile del paese terzo, comprese le carte di lavoro pertinenti ai fini della revisione dei conti del gruppo, sia debitamente consegnata, su richiesta, alle autorità responsabili del controllo pubblico. Per garantire tale consegna, il revisore del gruppo conserva una copia di detta documentazione o, in alternativa, concorda con i revisori o gli enti di revisione contabile del paese terzo un accesso adeguato e illimitato, su richiesta, ovvero adotta qualunque altra misura opportuna. Se ostacoli giuridici o di altro tipo impediscono la trasmissione di carte di lavoro da un paese terzo al revisore del gruppo, la documentazione conservata dal revisore del gruppo deve includere la prova che egli ha adottato le opportune misure per avere accesso alla documentazione di revisione e, nel caso di ostacoli diversi da quelli derivanti dalla normativa nazionale, la prova degli ostacoli incontrati.</p>	<p>Art. 165 TUIF, comma 1bis, (Revisione contabile dei gruppi) La società incaricata della revisione contabile della società capogruppo quotata è interamente responsabile per la revisione del bilancio consolidato del gruppo. A questo fine, essa riceve i documenti di revisione dalle società incaricate della revisione contabile delle altre società appartenenti al gruppo; può chiedere alle suddette società di revisione o agli amministratori delle società appartenenti al gruppo ulteriori documenti e notizie utili alla revisione, nonché procedere direttamente ad accertamenti, ispezioni e controlli presso le medesime società. Ove ravvisi fatti censurabili, ne informa senza indugio la Consob e gli organi di controllo della società capogruppo e della società interessata.</p> <p>Art. 165-<i>quater</i> TUIF (Obblighi delle società italiane controllanti) [...]</p> <p>2. Il bilancio della società estera controllata, allegato al bilancio della società italiana ai sensi del comma 1, è sottoscritto dagli organi di amministrazione, dal direttore generale e dal dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari di quest'ultima, che attestano la veridicità e la correttezza della rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. Al bilancio della società italiana è altresì allegato il parere espresso dall'organo di controllo della medesima sul bilancio della società estera controllata.</p> <p>3. Il bilancio della società italiana controllante è corredato da una relazione degli amministratori sui rapporti intercorrenti fra la società italiana e la società estera controllata, con particolare riguardo alle reciproche situazioni debitorie e creditorie, e sulle operazioni compiute tra loro nel corso dell'esercizio cui il bilancio si riferisce, compresa la prestazione di garanzie per gli strumenti finanziari emessi in Italia o all'estero dai predetti soggetti. La relazione è altresì sottoscritta dal direttore generale e dal dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari. E' allegato ad essa il parere espresso dall'organo di controllo.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>4. Il bilancio della società estera controllata, allegato al bilancio della società italiana ai sensi del comma 1, è sottoposto a revisione ai sensi dell'articolo 165 da parte della società incaricata della revisione del bilancio della società italiana; ove la suddetta società di revisione non operi nello Stato in cui ha sede la società estera controllata, deve avvalersi di altra idonea società di revisione, assumendo la responsabilità dell'operato di quest'ultima. Ove la società italiana, non avendone l'obbligo, non abbia incaricato del controllo contabile una società di revisione, deve comunque conferire tale incarico relativamente al bilancio della società estera controllata. [...]</p>

COMMENTI

Per quanto concerne il punto a) dell'art. 27 in esame, occorre estendere a tutte le revisioni legali la previsione attualmente contenuta nell'art. 165, comma 1-bis TUIF.

Infatti, la collocazione della norma comunitaria nel capo V (quindi al di fuori del capo X contenente le disposizioni speciali riguardanti le revisioni legali degli enti di interesse pubblico) fa propendere per la sua riferibilità alla generalità delle revisioni contabili previste da norme di legge.

Conseguentemente andrà modificato anche l'attuale PR 600 - L'utilizzo del lavoro di altri revisori, che prevede la suddivisione di responsabilità tra il revisore principale e quello secondario e che, in base alla delibera Consob n. 15665 del 6 dicembre 2006, è attualmente applicabile alle revisioni legali non ricadenti nell'ambito del TUIF. La modifica al PR 600 risulta del resto necessaria anche a seguito dell'emanazione, da parte dello IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), della nuova versione dell'ISA 600 (v. infra).

Per quanto concerne i punti b) e c) dell'art. 27 in esame, occorre recepire nella normativa italiana le previsioni comunitarie.

Attualmente, infatti, esiste solo la disposizione contenuta nel cap. 13 del PR 600 secondo cui *“il revisore principale deve riportare nelle proprie carte di lavoro la documentazione relativa alla valutazione della competenza professionale e le procedure di revisione svolte sui lavori degli altri revisori e le conclusioni alle quali è pervenuto”*.

Ciò premesso, pare opportuno ricordare una difficoltà interpretativa generatasi a seguito dell'introduzione dell'art. 165, comma 1-bis, TUIF in tema di responsabilità del revisore della capogruppo.

Ci si riferisce, in particolare, all'effettiva possibilità di estendere alle società collegate il contenuto dell'art. 165, comma 1-bis, TUIF. La disposizione, come sopra ricordato, stabilisce che *“la società incaricata della revisione contabile della società capogruppo quotata è interamente responsabile per la revisione del bilancio consolidato del gruppo”* e prevede specifici poteri di attivazione che, *“a questo fine”*, la società di revisione della capogruppo può esercitare nei confronti delle *“altre società appartenenti al gruppo”*.

In primo luogo, ad avviso di Assirevi, rileva il tenore letterale della norma in esame. In effetti, l'art 165, comma 1-bis, TUIF fa riferimento ad una responsabilità *“per la revisione del bilancio consolidato di gruppo”* e attribuisce al revisore principale una serie di poteri proprio al fine di consentire l'assunzione di detta responsabilità (*“a questo fine”*) e di evitare il configurarsi di una sorta di responsabilità oggettiva in capo al revisore della capogruppo.

Come noto, nel nostro ordinamento non esiste una definizione normativa e sistematica di gruppo di società, ma è pressoché pacifico che le società collegate (come individuate dall'art. 2359, comma 3 C.C. e dallo IAS 28), per loro natura, non debbano considerarsi appartenenti ad un gruppo.

Alla luce del tenore letterale della seconda parte dell'art. 165, comma 1-bis, TUIF, qualora la responsabilità unitaria in esame si estendesse al bilancio delle società collegate il revisore della controllante potrebbe non disporre dei necessari elementi di verifica in relazione a tale bilancio, posto che i poteri conferiti dalla norma sono rivolti esclusivamente nei confronti dei revisori delle società appartenenti al gruppo, oltre che nei confronti delle società del gruppo stesso.

Ad ulteriore conferma, è possibile rilevare che in caso di applicazione della norma sulla responsabilità unitaria del revisore ai bilanci delle collegate, ci si potrebbe trovare in concreto in condizioni di difficoltà operative.

In effetti, potrebbe accadere che una società sia contestualmente collegata a due diverse società quotate, o anche controllata da una società quotata e collegata ad una diversa emittente. In tali ipotesi, i revisori di entrambe le società quotate si troverebbero ad avere una piena responsabilità ai sensi dell'art. 165, comma 1-bis, TUIF con riferimento al bilancio della collegata/controllata.

Tali revisori, in linea di principio, avrebbero motivo di fornire al revisore della collegata/controllata istruzioni per le verifiche sul bilancio di quest'ultima, con evidenti rischi di sovrapposizioni e incertezze.

Inoltre, nella stessa fattispecie, la presenza di una società collegata determinerebbe, in caso di redazione di bilancio consolidato, la piena responsabilità del revisore della capogruppo anche con riferimento al bilancio della collegata in questione. Viceversa, in assenza della predisposizione di un bilancio consolidato, il revisore della capogruppo potrebbe non assumere alcuna responsabilità con riferimento al bilancio di tale collegata. E ciò, senza che sia riscontrabile qualsivoglia differenza di posizione o trattamento della partecipazione nella collegata tra il primo e il secondo caso.

Alla luce delle considerazioni sopra svolte, Assirevi auspica pertanto che, in sede di recepimento dell'VIII Direttiva, il Legislatore nazionale, chiamato ad estendere la responsabilità del revisore della capogruppo anche alle società assoggettate a controllo contabile in virtù di disciplina diversa dal TUIF, provveda nel contempo a risolvere la problematica generata dall'art. 165, comma 1-bis, TUIF attraverso l'espressa esclusione delle società collegate dall'ambito di applicazione della norma.

Sotto diverso profilo, con riferimento al contenuto e alle modalità di conservazione della documentazione che il revisore del gruppo è chiamato a mantenere presso di sé all'esito delle verifiche, ad avviso di Assirevi sarebbe opportuno, nell'ambito del recepimento dell'art. 27 dell'VIII Direttiva, lasciare ai principi di revisione (che già se ne occupano, si veda al riguardo nel prosieguo il nuovo ISA 600) la regolamentazione di detti profili che presentano carattere estremamente tecnico.

Da ultimo, si ricorda che recentemente lo IAASB ha emanato una nuova versione dell'ISA 600 (*Special considerations - Audits of group financial statements (including the work of component auditors)*), che sarà applicabile ai bilanci aventi data di inizio successiva al 15 dicembre 2008.

Il nuovo principio ha eliminato la possibilità di suddividere la responsabilità tra i revisori. Il revisore del gruppo (revisore principale) ha quindi la piena responsabilità della revisione del gruppo e non può menzionare nella propria relazione di revisione il lavoro svolto dai revisori delle componenti.

Inoltre, si prevede un maggior coinvolgimento del revisore di gruppo nel lavoro svolto dagli altri revisori (*component auditor*), non essendo più contemplata la possibilità che il revisore di gruppo possa delegare la propria responsabilità all'altro revisore, effettuando limitate procedure o nessuna procedura sul lavoro svolto da quest'ultimo.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Il Codice di Commercio Francese prevede:

- la piena responsabilità del revisore principale (art. L. 822-17),
- la verifica e la conservazione della documentazione dell'esame del lavoro dei revisori secondari (art. L. 823-9, R. 823-10 e R. 821-27),
- la responsabilità in capo al revisore principale in ordine alla disponibilità della documentazione del lavoro svolto dal revisore di un paese terzo (art. R. 821-27), tramite la conservazione di copia della documentazione o mediante

un accesso adeguato e illimitato. In caso di impedimenti legali, il revisore principale deve documentare le procedure effettuate e le difficoltà incontrate.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

La piena responsabilità del revisore principale è prevista sia dai principi di revisione emessi dall'APB sia dal *Companies Act*. Gli obblighi di verifica e conservazione della documentazione relativa all'esame del lavoro dei revisori secondari sono parzialmente regolamentati dai principi APB.

Lo "*Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007*" ha previsto l'obbligo per i RSB di predisporre principi di revisione per la revisione di gruppi, in cui si preveda la verifica da parte del revisore di gruppo del lavoro svolto dagli altri revisori e la documentazione di tale attività.

Germania

Normativa già allineata.

E' prevista la piena responsabilità del revisore principale, mentre non sono attualmente previsti né obblighi di verifica e conservazione della documentazione dell'esame del lavoro dei revisori secondari, né la responsabilità circa la disponibilità della documentazione del lavoro svolto dal revisore di un paese terzo

Il BilMoG prevede che in caso di revisione legale dei conti consolidati il revisore del gruppo deve verificare il lavoro svolto dagli altri revisori e documentare in modo appropriato nelle proprie carte di lavoro il risultato di tale verifica.

Spagna

Normativa già allineata.

Non è prevista la piena responsabilità del revisore principale in quanto è possibile la limitazione della responsabilità. Riguardo alla verifica e alla conservazione della documentazione dell'esame del lavoro dei revisori secondari, se il revisore principale decide di non menzionare il lavoro svolto da altri revisori, può stabilire le procedure da svolgere che possono variare dalla valutazione della capacità e indipendenza del revisore secondario al riesame delle carte di lavoro.

Articolo 28
Relazioni di revisione

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Quando la revisione legale dei conti è effettuata da un'impresa di revisione contabile, la relazione di revisione è firmata almeno dal revisore legale/dai revisori legali che effettuano la revisione legale per conto dell'impresa di revisione contabile. In circostanze eccezionali, gli Stati membri possono prevedere che tale firma non debba essere resa pubblica, qualora il fatto di renderla pubblica possa comportare una minaccia grave e imminente per la sicurezza personale di qualsiasi persona. In ogni caso, i nomi delle persone interessate sono noti alle autorità competenti.</p>	<p>Art. 2409-ter, comma 4, C.C. (Funzioni di controllo contabile) La relazione è datata e sottoscritta dal revisore.</p> <p>Art. 41, comma 4-quater, D. Lgs. 127/1991 (Controllo del bilancio consolidato) 4-quater. La relazione è datata e sottoscritta dal revisore.</p> <p>Art. 156, comma 1, TUIF (Relazioni di revisione) 1. La società di revisione esprime con apposite relazioni un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato. Le relazioni sono datate e sottoscritte dal responsabile della revisione contabile, che deve essere socio o amministratore della società di revisione e iscritto nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero della Giustizia.</p>

COMMENTI

Gli artt. 2409-*quater* C.C. e 41 D. Lgs. 127/1991, come modificati a seguito del D. Lgs. 32/2007 emanato in attuazione della Direttiva 51/2003/CE, potrebbero non risultare in linea con il comma 1 dell'art. 28 in commento. In effetti, tali norme, prevedendo la sottoscrizione da parte del "revisore", non chiariscono se, nel caso di incarico svolto da una società di revisione, la sottoscrizione della relazione debba intervenire necessariamente da parte del responsabile della revisione contabile o possa essere effettuata anche da un rappresentante della società di revisione che non ha materialmente preso parte al controllo contabile.

Il recepimento dell'articolo in esame potrebbe comportare una modifica delle disposizioni sopra richiamate al fine di chiarire che la relazione deve essere in ogni caso sottoscritta almeno dal responsabile della revisione.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

La relazione è firmata dal revisore persona fisica o dal revisore che rappresenta la società di revisione. Non sono previste circostanze in cui la firma può non essere resa pubblica.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

La relazione è firmata dal "senior statutory auditor" per conto della società di revisione (artt. 503-504 *Companies Act*).

Germania

Normativa già allineata.

La relazione è firmata dal revisore. Non sono previste circostanze in cui la firma può non essere resa pubblica. Il BilMoG definisce in modo più preciso la forma e la struttura delle relazioni del revisore sui bilanci.

Spagna

Normativa già allineata.

La relazione è firmata dal revisore persona fisica o dal socio che ha effettuato la revisione per conto della società di revisione. Non sono previste circostanze in cui la firma può non essere resa pubblica.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>2. Fatto salvo l'articolo 51-bis, paragrafo 1, della direttiva 78/660/CEE, se la Commissione non ha adottato uno schema comune di relazione di revisione a norma dell'articolo 26, paragrafo 1, della presente Direttiva, al fine di rafforzare la fiducia del pubblico nella funzione di revisione essa può adottare uno schema comune di relazioni di revisione per i conti annuali o consolidati che siano stati redatti conformemente ai principi contabili internazionali approvati. Tali misure, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 bis.</p>	<p>Art. 2409-ter C.C. (Funzioni di controllo contabile) [...] La relazione comprende: a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società; b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati; c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio; d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi; e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.</p> <p>Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione. [...]</p> <p>Art. 41 D. Lgs. 127/1991 (Controllo del bilancio consolidato) [...] 4-bis. La relazione comprende: a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio consolidato sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società; b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati; c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio; d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi; e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio consolidato.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>4-ter. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.</p> <p>Art. 156, comma 4-bis, TUIF (Relazioni di revisione) Oltre al giudizio sul bilancio, le relazioni comprendono:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società che ha conferito l'incarico; b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati; c) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi; d) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

COMMENTI

Con riferimento allo schema di relazione che dovrebbe essere adottato dalla Commissione Europea si sottolinea che la Direttiva 2006/46/CE introduce obblighi aggiuntivi di verifica in capo al revisore inerenti l'informativa che deve essere resa nella relazione sulla gestione.

La Direttiva 2006/46/CE è attualmente nella fase finale del processo di recepimento in Italia.

CONTROLLO DELLA QUALITA'

(Articolo 29)

Articolo 29

Sistemi di controllo della qualità

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Ciascuno Stato membro assicura che tutti i revisori legali e le imprese di revisione contabile siano soggetti ad un sistema di controllo della qualità che soddisfi quanto meno i seguenti criteri:</p> <p>a) il sistema di controllo della qualità è organizzato in modo tale da essere indipendente dai revisori legali e dalle imprese di revisione contabile oggetto del controllo di qualità ed è soggetto al controllo pubblico di cui al capo VIII;</p> <p>b) il finanziamento del sistema di controllo della qualità è sicuro ed esente da qualsiasi influenza indebita da parte dei revisori legali o delle imprese di revisione contabile;</p> <p>c) il sistema di controllo della qualità è dotato di risorse adeguate;</p> <p>d) le persone che effettuano controlli della qualità hanno la formazione e l'esperienza professionale adeguate in materia di revisione legale dei conti e di informativa finanziaria, nonché una formazione specifica in materia di controllo della qualità;</p> <p>e) la selezione delle persone che verranno incaricate di eseguire le verifiche per specifici controlli della qualità avviene in base ad una procedura obiettiva volta ad evitare qualsiasi conflitto di interesse tra le predette persone e il revisore legale o l'impresa di revisione contabile oggetto del controllo della qualità;</p> <p>f) il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse investite, dei corrispettivi per la revisione nonché del sistema interno di controllo della qualità nell'impresa di revisione contabile;</p> <p>g) il controllo della qualità è oggetto di una relazione contenente le principali conclusioni di tale controllo;</p> <p>h) il controllo della qualità ha luogo almeno ogni sei anni;</p> <p>i) i risultati globali del sistema di controllo della qualità sono pubblicati annualmente;</p>	<p>Art. 162, comma 1, TUIF (Vigilanza sulle società di revisione)</p> <p>1. La Consob [...] provvede periodicamente, e comunque almeno ogni tre anni, a effettuare controlli di qualità sulle società di revisione iscritte all'albo speciale tenuto dalla Consob. La Consob redige una relazione contenente le principali conclusioni del controllo eseguito ed eventuali raccomandazioni alla società di revisione di effettuare specifici interventi entro un termine prefissato. In caso di mancata, incompleta o tardiva effettuazione di tali interventi la Consob può applicare nei confronti della società di revisione i provvedimenti di cui all'articolo 163 [<i>provvedimenti sanzionatori</i> - ndr]. I risultati complessivi dei controlli di qualità sono illustrati dalla Consob nella relazione di cui all'articolo 1, comma 13, del decreto legge 8 aprile 1974, n. 95, convertito, con modificazioni dalla legge 7 giugno 1974, n. 216 [<i>relazione annuale Consob</i> - ndr].</p> <p>PR 220 (Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile)</p> <p>Lo scopo del presente documento è di stabilire le regole di comportamento e fornire una guida al revisore per il controllo della qualità del lavoro.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>j) le raccomandazioni formulate a seguito dei controlli della qualità sono recepite dal revisore legale o dall'impresa di revisione contabile entro un termine ragionevole.</p> <p>In caso di mancato recepimento delle raccomandazioni di cui alla lettera j), il revisore legale o l'impresa di revisione contabile sono soggetti, ove applicabili, a misure o sanzioni disciplinari di cui all'articolo 30.</p>	

COMMENTI

Attualmente la normativa italiana prevede unicamente il controllo di qualità periodico che deve essere effettuato dalla Consob, ai sensi dell'art. 162 del TUIF, sulle società di revisione iscritte all'Albo Speciale. Tale norma peraltro è stata di recente introdotta nel nostro ordinamento dalla Legge Risparmio ed i primi controlli sono iniziati nel corso del 2007.

In data 6 maggio 2008 è stata emanata la Raccomandazione dalla Commissione Europea in tema di "Controllo esterno della qualità dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile".

Sul punto, Assirevi sottolinea l'opportunità di prevedere che le linee guida per lo svolgimento del controllo di qualità siano individuate tenendo conto del contenuto di tale Raccomandazione e dei principi di revisione internazionali.

Occorre quindi recepire nell'ordinamento italiano i contenuti dell'art. 29, tenendo presente quanto segue sui singoli punti previsti dalla norma:

a) per quanto concerne il sistema di controllo della qualità, si può ipotizzare il seguente modello, in linea con la tipologia di controllo pubblico proposta da Assirevi in sede di commento all'art. 32 VIII Direttiva.

L'individuazione dei controlli, l'esecuzione dei medesimi, nonché l'emanazione degli eventuali provvedimenti sanzionatori spetterebbero alla Consob o alla Commissione di Controllo della Revisione Contabile, ciascuno nei confronti dei soggetti sottoposti alla rispettiva vigilanza.

In particolare, Consob svolgerebbe il controllo di qualità nei confronti dei revisori che eseguono l'*audit* di enti di interesse pubblico.

Per evitare fenomeni di doppia vigilanza sul medesimo soggetto, tale controllo riguarderebbe anche gli incarichi svolti dai medesimi revisori nei confronti di soggetti diversi dagli enti di interesse pubblico (come già precisato in sede di commento dell'art 15).

Tale impostazione è in linea con quanto era stato indicato nel Documento di Consultazione.

Ovviamente, all'interno della Consob/Commissione di Controllo della Revisione Contabile andrebbero chiaramente separate le funzioni preposte alla supervisione ed esecuzione dell'ispezione da quelle preposte alla valutazione dei risultati e all'emanazione delle sanzioni.

L'Organismo di Coordinamento, in quanto responsabile finale del controllo pubblico, potrebbe:

- definire le linee generali per lo svolgimento del controllo di qualità, e
- avere un potere di intervento nel caso in cui i controlli posti in essere dalla due autorità fossero in contrasto con le linee guida dallo stesso individuate.

Inoltre all'Organismo di Coordinamento potrebbe essere attribuito il compito di prevenire duplicazioni nei controlli e nell'emanazione di sanzioni sui medesimi soggetti da parte delle due autorità, nonché garantire una equivalenza di trattamento in capo ai soggetti vigilati da Consob e dalla Commissione di Controllo della Revisione Contabile.

Al fine di rispettare la prescrizione dell'art. 32, comma 4, VIII Direttiva ("il sistema di controllo pubblico assume la responsabilità finale del controllo"), si potrebbe introdurre una possibilità di riesame da parte dell'Organismo di Coordinamento delle sanzioni emanate dalle due autorità. Sul punto, si rinvia al commento all'art. 32.

Da un punto di vista pratico, occorre tener conto che il numero di revisori persone fisiche esistenti in Italia è piuttosto elevato.

A fronte di tale circostanza, non è ipotizzabile che la Commissione di Controllo della Revisione Contabile possa dotarsi di una struttura stabile finalizzata al controllo di qualità degli stessi. Sarà quindi necessario prevedere che la Commissione di Controllo della Revisione Contabile possa avvalersi di revisori legali, con adeguata esperienza, nell'esecuzione dei controlli di qualità. Per evitare problemi di indipendenza e conflitto di interessi si potrebbe ipotizzare l'utilizzo di revisori residenti/operanti in province/regioni diverse (per i revisori non esistono infatti degli ordini professionali su base locale). Del resto, anche nel Documento di Consultazione si sottolineava quanto segue *“si può valutare l'opportunità di prevedere che alcune delle attività relative al controllo pubblico non siano svolte direttamente dall'organismo nazionale di nuova istituzione ma siano delegate ad enti privati”*. Anche la sopraricordata Raccomandazione dell'Unione Europea prevede che i soggetti deputati a svolgere i controlli di qualità siano, oltre all'*“autorità pubblica di controllo”*, qualsiasi altro *“organismo idoneo al quale è stata delegata l'effettuazione delle ispezioni”*.

- b) e c) Per quanto concerne le modalità di finanziamento occorre prevedere l'introduzione di norme tese a garantire che il sistema di controllo della qualità sia esente da influenze indebite e sia dotato di risorse adeguate.
- d) L'VIII Direttiva prevede che le persone incaricate dei controlli debbano avere *“una formazione specifica in materia di controllo della qualità”*. Occorre quindi definire i contenuti e le modalità di tale formazione specifica, nonché individuare il/i soggetto/i preposto/i a fornirla. Nell'ambito del sistema di controllo pubblico ipotizzato da Assirevi, tali incarichi potrebbero essere delegati all'Organismo di Coordinamento, che dovrebbe quindi eseguire le verifiche necessarie per garantire la formazione specifica in materia di controllo della qualità dei soggetti chiamati a svolgere le relative attività. Questi soggetti dovrebbero possedere i requisiti previsti per l'iscrizione all'albo, nonché un'adeguata esperienza in materia di revisione contabile e in tema di controllo di qualità. L'Organismo di Coordinamento dovrebbe provvedere anche all'organizzazione di corsi di formazione in materia, con l'aiuto della professione che in parte è rappresentata all'interno del medesimo.
- e) Appare necessario disciplinare il rischio di insorgenza di conflitti di interesse, qualora fosse previsto che il sistema di controllo di qualità si può avvalere della collaborazione di revisori persone fisiche.
- f) Andrebbe precisato che le linee guida per lo svolgimento del controllo di qualità dovranno essere individuate nel corpo dei principi di revisione internazionali.
- g) e i) Occorre chiarire se si vuol dare o meno pubblicità ai risultati dei singoli controlli di qualità svolti su revisori/imprese di revisione. In proposito sarebbe auspicabile, in linea con le osservazioni svolte dalla FEE (*Fédération des Experts Comptables Européens*) durante l'elaborazione della sopra richiamata Raccomandazione sul controllo della qualità, prevedere una comunicazione di carattere generale sugli esiti di tutti i controlli svolti in un certo arco temporale.
- h) L'VIII Direttiva prevede lo svolgimento del controllo ogni 6 anni per tutti i revisori legali e imprese di revisione contabile (ridotti a 3 in base all'art. 43 per i revisori/società di revisione che effettuano la revisione contabile di enti di interesse pubblico).
In considerazione dell'elevato numero di revisori attualmente iscritti al Registro di fatto non operanti, come sopra illustrato in commento all'art. 15, si potrebbe ipotizzare di suddividere i revisori in operativi (soggetti al controllo di qualità di cui all'art. 29) e non operativi (non soggetti al controllo di qualità), in modo da ottimizzare il carico di lavoro.
Ai fini di tale suddivisione potrebbe essere prevista un'attestazione di *“mancato svolgimento dell'attività di revisione”*, da rendersi in forma di autocertificazione (sul punto si veda il commento al precedente art. 15).
- j) In relazione al *“termine ragionevole”* previsto dall'VIII Direttiva per il recepimento delle raccomandazioni eventualmente formulate al termine del controllo di qualità (decorso il quale e in caso di mancato recepimento del quale scattano le misure/sanzioni disciplinari), appare opportuno in sede di recepimento seguire la scelta effettuata nell'attuale art. 162 TUIF ove si statuisce che all'esito dell'ispezione di Consob la società di revisione deve adeguarsi alle raccomandazioni formulate dall'autorità *“entro un termine prefissato”* da quest'ultima.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Il controllo di qualità è assicurato da ispezioni effettuate dal Ministero della Giustizia o dall'AMF, da controlli di qualità periodici organizzati e supervisionati dall'H3C ed effettuati dal CNCC ogni 6 anni. I principi di riferimento per il controllo di qualità (datati 9 dicembre 2004) sono in linea con la bozza di VIII Direttiva e l'*International Standard on Quality Control 1* (ISQC 1). Il sistema del controllo della qualità è attualmente finanziato dalle società di revisione oggetto di controllo; in futuro è previsto che vi sarà un sistema di contribuzione proporzionale da parte di ciascun revisore o società di revisione.

Attualmente i controlli si fondano su un sistema di c.d. "*monitored peer review*", dove il team di *reviewer* è composto da professionisti di altre società di revisione e da personale permanente del CNCC. Tuttavia, almeno per le entità di interesse pubblico, è previsto che i controlli siano svolti da revisori incaricati da parte del CNCC attraverso accordi di cooperazione.

La frequenza del controllo è 3 anni per i revisori con incarichi di società quotate (e altre società di pubblico interesse: banche, assicurazioni, mutue, ecc.) e 6 per gli altri. Le persone che effettuano il controllo della qualità devono possedere un'adeguata formazione ed esperienza, inclusa una formazione specifica in materia di controllo della qualità. Se il *reviewer* individua un potenziale conflitto d'interessi deve informare il CNCC, che provvederà alla sua sostituzione. Tutti i punti segnalati alla lettera f) dell'art. 29 sono oggetto del controllo di qualità. La relazione sui risultati è inviata al CNCC e al revisore oggetto del controllo. Ogni anno il CNCC pubblica una relazione generale sui risultati del controllo qualità e l'H3C pubblica una sua relazione inclusiva dei risultati dei controlli di qualità da esso supervisionati.

La relazione dell'H3C è disponibile al pubblico, mentre quella del CNCC è disponibile solo ai revisori e all'H3C. Sono previste sanzioni in caso di mancato recepimento delle raccomandazioni; le sanzioni possono essere irrogate anche dall'AMF (in base alle sanzioni previste dall'H3C) e dal Ministero della Giustizia (che può sospendere il revisore)

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Il controllo di qualità è effettuato dal POB (tramite l'AIU – *Audit Inspection Unit*) per le società di revisione che revisionano enti di interesse pubblico e dai RSB per tutti gli altri incarichi. Il sistema recepisce i contenuti della raccomandazione UE del 2001 e i revisori contribuiscono al finanziamento del sistema che è sottoposto al controllo del POB. La frequenza dei controlli è differenziata: ogni 2 anni per i revisori di società quotate, ogni 6 negli altri casi. Le persone che effettuano il controllo della qualità devono avere un'adeguata formazione ed esperienza ma non è prevista una formazione specifica in materia di controllo della qualità. Tutti i punti segnalati alla lettera f) dell'art. 29 sono oggetto del controllo di qualità. Una relazione con i risultati del controllo viene inviata alle società oggetto di controllo e all'organo professionale di competenza (ICAEW e/o ICAS). La relazione contiene una parte generale sulla società e parti specifiche sui singoli incarichi esaminati.

Annualmente viene pubblicata una relazione sui risultati complessivi del controllo di qualità e sulle principali problematiche emerse. I rapporti sulle ispezioni individuali non sono disponibili al pubblico, sebbene si stia valutando l'opportunità di una maggiore trasparenza.

Germania

Normativa già allineata.

Il sistema di controllo di qualità è in linea con la raccomandazione UE del 2001. Il controllo della qualità viene svolto dalla Commissione per il controllo della qualità della WPK, viene finanziato anche dalla professione ed è soggetto al controllo dell'APAK. E' basato su un sistema di c.d. "*peer review*" con frequenza non differenziata per società quotate/non quotate. Le persone che effettuano il controllo della qualità devono avere un'adeguata formazione ed esperienza, inclusa una formazione specifica in materia di controllo della qualità. Procedura di selezione: le società oggetto di controllo segnalano un massimo di 3 *reviewers* alla Commissione per il controllo di qualità della WPK ed i *reviewers* devono dichiarare la loro indipendenza. Oggetto del controllo di qualità sono prevalentemente la conformità ai requisiti di indipendenza, la quantità e qualità delle risorse investite e l'adeguatezza del sistema di controllo interno. La relazione è inviata alla Commissione per il controllo qualità della WPK e alla società oggetto di controllo. Annualmente sono pubblicati i risultati globali del controllo qualità (inclusi quelli sulle singole

ispezioni, però resi in forma anonima); il rapporto è pubblicato e reso disponibile al pubblico. Sono previste sanzioni in caso di mancato recepimento delle raccomandazioni.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Il controllo di qualità è effettuato in modo parallelo dagli organi professionali e dall'ICAC. Non è disponibile un'informazione pubblica del sistema di controllo di qualità dell'ICAC. La raccomandazione UE del 2001 non è ancora pienamente recepita, né dagli organi professionali, né dall'ICAC.

I revisori e le società di revisione devono pagare un contributo per ogni relazione emessa prevista da norme di legge (revisione del bilancio e altri incarichi) per finanziare il sistema di controllo di qualità dell'ICAC. Il controllo di qualità degli organi professionali è finanziato direttamente dalle loro risorse. L'ICAC effettua alcuni controlli, anche avvalendosi di personale degli ordini professionali, mentre per quanto riguarda i controlli svolti dagli ordini professionali, se da questi emergono delle lacune, viene informato l'ICAC. I controlli degli ordini professionali sono basati su un sistema di *peer review*. La frequenza del controllo è 3 anni per i revisori con incarichi di società quotate e per quelle ritenute di interesse pubblico, negli altri casi da 6 a 10 anni in funzione del rischio. Le persone che effettuano il controllo della qualità devono avere un'adeguata formazione ed esperienza, mentre non è prevista una formazione specifica in materia di controllo della qualità. I *reviewers* dell'ICAC sono funzionari pubblici (molti senza esperienza di revisione di società), mentre quelli degli organi professionali sono revisori legali (*qualified auditor*) con più di 10 anni di esperienza. In base ad un accordo tra ICAC e ordini professionali parte dei controlli dell'ICAC sono effettuati da personale degli ordini professionali stessi. Tutti i punti segnalati alla lettera f) dell'art. 29 sono oggetto del controllo di qualità, ad eccezione della valutazione della quantità e qualità delle risorse investite. La relazione sui risultati è inviata al revisore o società di revisione. Non è prevista la pubblicazione dei risultati globali del controllo di qualità. Riguardo alle sanzioni, se emergono carenze nel controllo di qualità effettuato dagli organi professionali viene informato l'ICAC o vengono fatte raccomandazioni (con *follow-up* nell'esercizio successivo) in base alla gravità dell'inadempienza riscontrata.

Per quanto concerne il controllo di qualità dell'ICAC non sono disponibili informazioni pubbliche sulle procedure.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>2. La Commissione può adottare misure di esecuzione atte a rafforzare la fiducia del pubblico nella funzione di revisione e ad assicurare l'applicazione uniforme del paragrafo 1, lettere a), b) e da e) a j). Tali misure, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 bis.</p>	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

COMMENTI

Alla luce del comma 2 dell'art. 29 dell'VIII Direttiva, nell'ambito delle misure che la Commissione può adottare non sono ricompresi i punti c) e d) del comma 1. E' dunque completamente demandata agli Stati membri la definizione delle modalità per assicurare adeguate risorse al sistema di controllo della qualità e per evitare conflitti di interesse tra le persone incaricate di effettuare i controlli di qualità e i revisori/imprese di revisione oggetto di controllo.

Sul punto appare dunque opportuno fare riferimento alla Raccomandazione dell'Unione Europea in tema di "Controllo esterno della qualità dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile" sopra richiamata.

Tale Raccomandazione prevede che "qualora il numero di ispettori disponibili in uno Stato membro per l'effettuazione delle ispezioni sul posto sia temporaneamente insufficiente, l'autorità pubblica di controllo dovrebbe poter autorizzare esperti a effettuare i controlli sul posto, purché gli esperti soddisfino i requisiti di cui all'articolo 29, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/43/CE, siano pienamente responsabili nei confronti dell'autorità pubblica di controllo e che ispettori effettuino controlli sul posto del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile almeno ogni sei anni".

In sede di preparazione di detta Raccomandazione la FEE (*Fédération des Experts Comptables Européens*) aveva

auspicato l'inserimento nelle linee guida del controllo qualità della possibilità di istituire, quali strumenti alternativi alle “*inspections*” (verifiche dirette da parte della struttura) e alle “*delegated inspections*” (verifiche delegate), anche le “*monitored practitioners reviews*” (verifiche monitorate) in quanto modalità meno costose e ugualmente efficaci. Tale ultima soluzione, attualmente non prevista nella Raccomandazione in esame se non per il caso limite di indisponibilità degli ispettori (ove in tal senso possa essere interpretato il passaggio soprariportato), permetterebbe senz'altro di ovviare al problema del coinvolgimento di risorse esterne alla professione che presentino esperienza e competenza specifica nella verifica della qualità dell'*audit*.

INDAGINI E SANZIONI

(Articolo 30 e 31)

Articolo 30

Sistemi di indagine e sanzioni

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri assicurano che vi siano efficaci sistemi di indagine e sanzioni per individuare, correggere e prevenire un non corretto svolgimento di una revisione legale dei conti.</p> <p>2. Fatti salvi i regimi nazionali in materia di responsabilità civile, gli Stati membri prevedono sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive nei confronti dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile, qualora le revisioni legali dei conti non siano effettuate conformemente alle disposizioni di applicazione della presente direttiva.</p> <p>3. Gli Stati membri prevedono che le misure adottate e le sanzioni irrogate a revisori legali e a imprese di revisione contabile vengano rese pubbliche in modo appropriato. Il sistema di sanzioni deve includere la possibilità di revocare l'abilitazione</p>	<p>La disciplina delle indagini sui revisori e delle sanzioni di carattere amministrativo in capo a questi ultimi è attualmente contenuta nelle seguenti disposizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - art. 160, comma 1-<i>octies</i>, 162 e 163 TUIF per le società iscritte nell'Albo Speciale; - titolo V, artt. da 31 a 41 D.P.R. 99/1998 per i soggetti iscritti nel registro dei revisori contabili. <p>Inoltre, nell'ordinamento attualmente vigente sono statuite le seguenti sanzioni penali nei confronti dei revisori:</p> <ul style="list-style-type: none"> - art. 2624 C.C. e 174-<i>bis</i> TUIF in tema di falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni delle società di revisione; - art. 2635 C.C. in tema di infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità; - art. 174-<i>ter</i> TUIF in tema di corruzione dei revisori; - art. 177 TUIF in tema di illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione; - art. 178 TUIF in tema di compensi illegali. <p>L'art. 24 della Legge Comunitaria 2007 prevede che il Governo sia delegato a recepire l'VIII Direttiva secondo alcuni principi e criteri, fra cui il "<i>riordino della disciplina sanzionatoria in materia di revisione, in modo da renderla effettiva, proporzionale e dissuasiva</i>".</p> <p>Come ricordato nell'Introduzione e in commento all'art. 1, il disegno di Legge Comunitaria per l'anno 2008, attualmente all'esame del Parlamento e destinato a divenire legge entro la fine dell'esercizio, contiene una delega al recepimento dell'VIII Direttiva di carattere generale e non prevede, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri di attuazione dello stesso.</p>

COMMENTI

Come già sottolineato nel Documento di Consultazione, il recepimento dell'VIII Direttiva nel nostro ordinamento potrebbe essere l'occasione per procedere ad un riordino della vigente disciplina sanzionatoria in materia di revisione. Quest'ultima, infatti, appare tutt'altro che in linea con i principi di effettività, proporzionalità e dissuasione sanciti a livello comunitario (art. 30, comma 2, dell'VIII Direttiva) nell'ambito di un sistema efficace di controllo pubblico (art. 32 dell'VIII Direttiva).

In particolare, gli obiettivi della razionalizzazione del sistema sanzionatorio dovrebbero essere:

- l'eliminazione di previsioni che determinino l'applicazione di diverse sanzioni a fronte della medesima fattispecie;
- il raggiungimento di un'effettiva proporzionalità nelle sanzioni edittali a fronte di una disciplina vigente che appare, in alcuni casi, eccessivamente punitiva;
- il coordinamento di alcune fattispecie sanzionate penalmente con l'evoluzione della disciplina civilistica sopravvenuta anche per effetto del recepimento di normative europee.

Nello specifico, per ciò che concerne il sistema di sanzioni amministrative attualmente vigente, appare opportuno segnalare quanto segue:

- in ragione della struttura dei controlli in essere nel nostro paese, una società di revisione che sia ad oggi iscritta sia nell'Albo Speciale sia nel Registro è contemporaneamente soggetta alla vigilanza di due autorità (rispettivamente Consob e il Ministero della Giustizia attraverso la Commissione Centrale) e alle relative disposizioni normative e regolamentari. Da ciò consegue che, in relazione ad accertate problematiche inerenti la capacità organizzativa delle società di revisione o irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione da parte delle stesse, le società di revisione iscritte nell'Albo e nel Registro potrebbero essere destinatarie non solo delle sanzioni previste dall'art. 163 TUIF, ma anche di quelle stabilite dagli artt. 39 e 40 del D.P.R. n. 99/1998. Inoltre, a tali sanzioni potrebbe aggiungersi quella prevista dall'art. 160, comma 1-*octies*, TUIF, qualora le verifiche di Consob avessero ad oggetto il rispetto delle disposizioni in tema di incompatibilità. L'istituzione del nuovo sistema di controllo pubblico come ipotizzato da Assirevi nel successivo art. 32 potrebbe rappresentare una soluzione a tali duplicazioni e sovrapposizioni;
- anche la disciplina in vigore in tema di incompatibilità genera frequenti rischi di duplicazione delle sanzioni in contrasto con i principi di effettività e dissuasione contenuti nell'art. 30 VIII Direttiva. In effetti, ai sensi dell'art. 163, comma 1-*bis*, TUIF, al verificarsi di violazioni della disciplina in tema di incompatibilità prevista dall'art. 160 TUIF e dalle nuove disposizioni regolamentari, potrebbero trovare contemporanea applicazione sia la sanzione pecuniaria di cui all'art. 160, comma 1-*octies*, TUIF sia le sanzioni amministrative previste dall'art. 163, comma 1, TUIF. Occorrerebbe dunque una rivisitazione del sistema in maniera tale che, in presenza di un comportamento del revisore non conforme alle regole, si applichi una sola sanzione individuata tra varie alternative graduate in relazione alla gravità della violazione;
- si sottolinea poi che la sanzione pecuniaria di cui all'art. 160, comma 1-*octies*, TUIF, finisce per colpire, in alcuni casi, la società di revisione anche per violazioni poste in essere da altri soggetti, in assenza di qualsivoglia strumento coercitivo in capo a quest'ultima volto ad assicurare che detti soggetti si conformino alle prescrizioni di legge (ci si riferisce, in particolare, al tema di *cooling-off* del personale di cui all'art. 160, comma 1-*quinquies*, TUIF. Si veda al riguardo il commento all'art. 22). Anche sotto questo profilo l'attuale disciplina dovrebbe dunque essere rivista;
- l'occasione del recepimento dell'VIII Direttiva potrebbe consentire altresì di fare chiarezza in ordine all'individuazione dell'effettivo soggetto destinatario della sanzione amministrativa avente ad oggetto l'intimazione a non avvalersi per un determinato periodo di tempo del responsabile dell'attività di revisione di cui all'art. 163, comma 1, lett. b), TUIF. Tale chiarimento appare utile al fine di sciogliere alcuni dubbi interpretativi attualmente esistenti in relazione agli effettivi destinatari del divieto contenuto nella norma appena richiamata. In effetti, nell'attuale formulazione, di recente modificata dall'art. 18 della Legge Risparmio, tale disposizione non appare più diretta alla società di revisione presso la quale operi la persona fisica che ha avuto la responsabilità dei lavori di revisione oggetto del procedimento sanzionatorio, bensì alla persona fisica stessa. Tale interpretazione appare avallata dalla lettera della norma, la quale fa riferimento "*alle società di revisione*", vale a dire a tutte le società di revisione iscritte nell'Albo, considerate nel loro complesso, incluse quelle che non hanno e non hanno avuto alcun rapporto con il revisore responsabile dell'attività di revisione. Tuttavia, non può non essere sottolineato come l'interpretazione appena richiamata finisca per determinare una sorta di vigilanza diretta di Consob sulle persone fisiche responsabili della revisione contabile, soggetti, come ben noto, non iscritti nell'Albo. Diversamente, non si comprende per quale ragione una società di revisione del tutto estranea allo svolgimento di una specifica revisione, rispetto alla quale Consob abbia accertato irregolarità, debba divenire destinataria di un provvedimento sanzionatorio. L'unica motivazione riscontrabile appare la tutela del mercato. Peraltro, tale obiettivo, certamente apprezzabile, non sembra coerente e proporzionato con una sanzione diretta a soggetti estranei alla fattispecie che l'ha determinata.

Anche l'insieme delle sanzioni penali attualmente applicabili ai revisori presenta diversi profili che sarebbe opportuno rivedere in sede di attuazione dell'VIII Direttiva nell'ottica di rispettare, in particolare, il principio di proporzionalità ivi previsto.

In proposito, si evidenziano le seguenti problematiche:

- la disciplina della falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni della società di revisione prevista nell'art. 2624 C.C. non risulta coerente e omogenea con la disciplina dei reati di false comunicazioni sociali contenuta negli artt. 2621 e 2622 C.C. in quanto conduce a disparità di trattamento, per condotte aventi le medesime potenzialità offensive, difficilmente giustificabili. Il revisore, chiamato a svolgere i controlli sui bilanci è punito molto più severamente rispetto ai soggetti che nella predisposizione dei bilanci stessi espongono fatti non rispondenti al vero;
- l'art. 174-bis TUIF ("*Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni delle società di revisione*"), oltre a evidenziare le medesime incongruenze di cui al punto che precede, presenta alcune difficoltà interpretative connesse al proprio ambito di applicazione rispetto all'art. 2624 C.C., nonché alla strutturazione dell'elemento soggettivo e della tipologia di sanzioni stabilite dalle fattispecie di reato previste da tali norme. Le due fattispecie di reato contenute nell'art. 2624 C.C. e nell'art. 174-bis TUIF, infatti, prevedono un differente elemento soggettivo. La prima richiede sia il dolo specifico (l'intenzione di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto) sia il dolo intenzionale (l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni); la seconda richiede solo il dolo intenzionale. La ragione di tale distinzione non è di immediata comprensione, ancor più ove si consideri che l'ingiusto profitto è richiesto anche nel reato di false comunicazioni previsto per gli amministratori e i sindaci. Inoltre, mentre l'art. 2624 C.C. e gli artt. 2621 e 2622 C.C. prevedono (anche per le società quotate) un'ipotesi contravvenzionale meno grave (nel caso in cui la falsità non abbia cagionato danno) e un'ipotesi delittuosa più grave (nel caso di danno), l'art. 174-bis TUIF non prevede tale distinzione rendendo applicabile sempre il più grave trattamento sanzionatorio della reclusione da 1 a 5 anni anche nel caso in cui non vi sia stato danno per i destinatari della comunicazione;
- il comma 2 dell'art. 174-bis TUIF costituisce una duplicazione delle condotte punite dall'art. 2635 C.C. ("*Infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità*") e dall'art. 178 TUIF ("*Compensi illegali*") e dovrebbe dunque essere abrogato;
- problematiche di razionalità e coerenza del sistema penale emergono anche con riferimento al reato di cui all'art. 174-ter TUIF che prevede una fattispecie analoga a quella contenuta nell'art. 2635 C.C.. La contemporanea presenza di tali disposizioni normative, alle quali si aggiunge l'ipotesi di cui all'art. 178 TUIF, ha creato significativi problemi di coordinamento. Infine, non risulta chiara la scelta di prevedere sanzioni più severe per l'infedeltà ex art. 174-ter TUIF rispetto all'infedeltà ex art. 2635 C.C.. Sarebbe dunque opportuno un ripensamento di tale disciplina in modo da assicurarne coerenza e proporzionalità;
- l'art. 177 TUIF configura come reato qualsiasi forma di prestito accordata dalla società sottoposta a revisione, dalle sue controllanti o controllate a favore degli amministratori, dei soci responsabili della revisione contabile e dei dipendenti della società di revisione. Tuttavia, l'art. 149-quinquies, comma 3, RE (introdotto di recente in seguito alla Legge Risparmio), ai fini dell'indipendenza del revisore, esclude la rilevanza, a determinate condizioni, di relazioni d'affari, ivi inclusi prestiti e garanzie, con la società oggetto di revisione. Ne deriva un evidente non coordinamento delle due disposizioni. Appare dunque necessario chiarire se l'illecito penale previsto dall'art. 177 TUIF ("*Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione*") possa ritenersi non integrato ogni volta che ci si trovi in presenza di una delle fattispecie descritte dall'art. 149-quinquies, comma 3, RE ;
- preme poi sottolineare un tema di proporzionalità delle sanzioni penali con riferimento all'art. 178 TUIF. Tale norma, in effetti, prevede una sanzione detentiva che potrebbe risultare decisamente sproporzionata rispetto al concreto disvalore del fatto e addirittura superiore a quella prevista dall'art. 174-ter TUIF. Peraltro, l'aver elevato la pena massima sino a 6 anni di reclusione comporta che l'illecito dei revisori di cui all'art. 178 TUIF sia punito in modo irragionevolmente rigoroso se si considera la natura privatistica del destinatario della sanzione. Basti pensare che, in caso di corruzione di un pubblico ufficiale per atto contrario ai doveri d'ufficio è prevista la detenzione da 1 a 5 anni (art. 319 C.P.).

Sotto un diverso profilo, la severità nelle sanzioni applicabili al revisore (frutto, evidentemente, di una valutazione in ordine alla rilevanza del ruolo svolto dal revisore medesimo ai fini di una corretta informazione societaria) non è accompagnata da una adeguata tutela riservata al revisore nei confronti di coloro che cercano dolosamente di ostacolare lo svolgimento dell'incarico.

Allo stato attuale, infatti, si rinviene una previsione (art. 2625 C.C. "*Impedito controllo*") diretta a punire (con una

sanzione amministrativa pecuniaria e al massimo con la reclusione sino ad un anno se sussiste un danno per i soci) gli amministratori che *“occultando documenti o con altri artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di controllo o di revisione legalmente attribuite ai soci, ad altri organi sociali o alle società di revisione”*. Tale reato, peraltro, è procedibile solo a querela della persona offesa.

Sarebbe pertanto necessario modificare la previsione appena richiamata, introducendo con maggior chiarezza una fattispecie propria dell'ostacolo alla revisione contabile più in linea con quanto previsto dall'art. 2638 C.C. o, quantomeno, dall'art. 170-bis TUIF in tema di ostacolo alle funzioni di vigilanza della Consob.

In particolare, sarebbe opportuna la previsione di sanzioni più severe rispetto a quelle dell'attuale art. 2625 C.C. e la procedibilità d'ufficio.

Tali modifiche consentirebbero di tutelare la completezza e la veridicità della documentazione e delle attestazioni fornite al revisore, quale ulteriore presidio penale per garantire maggiormente il risultato ultimo a cui tendono tutte le norme incriminative in oggetto, vale a dire la veridicità delle informazioni societarie fornite ai terzi e al mercato.

Da ultimo, un recente esempio di proliferazioni delle sanzioni a carico del revisore è rappresentato dal nuovo comma 5 dell'art. 9 D. Lgs 471/1997, così come modificato dall'art. 1, comma 92, Legge Finanziaria 2008. Tale norma stabilisce infatti che *“i soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) che nella relazione di revisione omettono, ricorrono a presupposti, di esprimere i giudizi prescritti dall'art. 2409 ter; terzo comma, del codice civile, sono puniti, qualora da tali omissioni derivino infedeltà della dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP, con la sanzione amministrativa fino al 30 per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente. In caso di mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP si applica, oltre alla disposizione del precedente periodo, la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.065”*.

In virtù della disposizione introdotta dalla Legge Finanziaria 2008, i revisori, quali soggetti tenuti ad un'attività diversa dalla revisione, vale a dire la sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, divengono destinatari di una sanzione tributaria in relazione, ancora una volta, al potenziale non corretto svolgimento dell'attività di controllo contabile che si conclude con l'emissione del giudizio sul bilancio. In tal modo, in buona sostanza, si finisce per trasferire, in maniera del tutto inopportuna, all'amministrazione finanziaria e alle Commissioni Tributarie la competenza, attualmente attribuita al giudice ordinario, riguardante l'accertamento del rispetto da parte del revisore delle disposizioni e dei principi che rappresentano il quadro di riferimento dell'attività di revisione. In effetti, è evidente che il giudice per così dire “naturale” destinato a pronunciarsi sulla corretta predisposizione di una relazione di revisione deve essere individuato, come oggi accade, nel giudice civile.

Peraltro, occorre ricordare che è ampio il dibattito in merito all'effettiva sussistenza in capo alle Commissioni Tributarie della competenza di valutare nel merito i bilanci e la corretta applicazione dei principi contabili. Ancor di più sarebbe dunque discutibile la sussistenza di una adeguata competenza delle stesse Commissioni Tributarie circa la valutazione della corretta predisposizione da parte del revisore della relazione sul bilancio.

Inoltre, a seguito dell'introduzione della disposizione in commento, è possibile che si verifichi la compresenza di procedimenti giudiziari, con conseguente possibilità di contrasto tra le conclusioni raggiunte da un giudice ordinario e da un giudice tributario in ordine alla medesima fattispecie inerente la corretta predisposizione della relazione del revisore nonché, indirettamente, la corretta applicazione dei principi contabili di riferimento.

Infine, con riferimento alla pubblicità delle sanzioni irrogate ai revisori contabili sarebbe auspicabile che venissero introdotti criteri idonei a rispettare il requisito di appropriatezza richiamato dal legislatore comunitario. Come segnalato anche dalla FEE (*Fédération Des Experts Comptables Européens*) con riguardo alla proposta di direttiva sul controllo qualità e alla pubblicità dei risultati di tale controllo, occorre evitare sia la diffusione di dati confidenziali o *market sensitive*, sia la perdita di fiducia nell'attività di revisione.

Conseguentemente, si ritiene opportuno che la disciplina in tema di pubblicità che dovrà essere introdotta in sede di recepimento dell'VIII Direttiva fornisca tempestivamente l'indicazione della sanzione irrogata senza entrare nel dettaglio dei contenuti (diversamente da quanto accade attualmente per i provvedimenti sanzionatori irrogati da Consob che vengono pubblicati per esteso sul sito dell'Autorità). Per parità di trattamento e completa informativa del lettore, sarebbe poi opportuno che venisse data pubblicità anche delle eventuali impugnazioni proposte dai destinatari della sanzione nei confronti del provvedimento medesimo.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Generalmente, i controlli e le attività di vigilanza sono svolti dalla CNCC, sotto la supervisione dell'H3C.

In caso di soggetti che svolgono attività di revisione su società che fanno appello al pubblico risparmio, i controlli sono eseguiti dalla CNCC con il supporto dell'AMF.

Inoltre, sempre in caso di revisione su società che fanno appello al pubblico risparmio, l'AMF:

- riceve la proposta di incarico del revisore prima che la società conferisca il mandato e può formulare osservazioni su tale proposta. In caso di parere negativo dell'AMF, qualora la società provveda comunque alla nomina del revisore, il parere dell'Autorità viene trasmesso alla CNCC e alla CRCC competente;
- può agire in giudizio per ottenere la revoca del revisore in caso di giusta causa.

Le CRCC, costituite in forma di camere disciplinari regionali, sono competenti a giudicare con riguardo alle azioni disciplinari promosse nei confronti dei *commissaires aux comptes*.

La camera disciplinare regionale può essere adita dal Ministero della Giustizia, dal Procuratore della Repubblica, dal Presidente della CNCC o delle CRCC, nonché dal Presidente dell'AMF.

Il revisore legale dei conti, chiamato ad apparire innanzi la camera disciplinare regionale, ha 15 giorni di preavviso prima dell'udienza. I dibattiti sono pubblici, salvo diversa richiesta del revisore o salvo il caso in cui i dibattiti possono influire sul segreto professionale. La camera disciplinare regionale sente le persone che hanno presentato i reclami, su loro richiesta. Inoltre la camera sente qualsiasi altro testimone e può eseguire indagini se necessario, nominando uno o più esperti pagati dall'ordine regionale dei revisori.

Gli appelli contro le decisioni delle commissioni regionali sono portati innanzi all'H3C da qualsiasi parte interessata dalla decisione entro un mese dalla notifica della decisione. Ove l'azione contro il *commissaire aux comptes* sia stata esercitata dal Presidente dell'AMF, questi non può partecipare all'assunzione delle decisioni dell'H3C.

Gli appelli contro le decisioni dell'H3C sono portati innanzi il *Conseil d'Etat* (Consiglio di Stato).

La CRCC è l'autorità competente all'azione disciplinare, mentre l'H3C svolge la funzione di Corte di Appello.

Un comportamento sanzionabile è definito come qualsiasi violazione di leggi, regolamenti, standard professionali, codici etici, o qualsiasi negligenza significativa o atto contrario all'onorabilità o indipendenza commesso dal revisore legale, persino se lo stesso non è connesso all'attività professionale.

I provvedimenti sanzionatori previsti sono:

- avvertimento;
- censura;
- divieto temporaneo di svolgere l'attività fino a 5 anni;
- cancellazione dall'albo.

Le sanzioni possono essere accompagnate dalla sanzione addizionale di non poter essere eletti membri di organi professionali fino ad un massimo di 10 anni, dalla perdita di eventuali titoli onorifici e dal pagamento, parziale o totale, dei costi sostenuti per lo svolgimento delle ispezioni e verifiche che hanno portato all'accertamento della condotta non corretta.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

L'AADB, *operating body* dell'FRC, ha il potere di investigare e promuovere azioni disciplinari contro i revisori legali, ma solo in casi di pubblico interesse. Gli altri casi sono trattati direttamente dagli organi disciplinari degli istituti di appartenenza dei revisori coinvolti.

L'AADB ha redatto un apposito regolamento per definire le modalità procedurali.

Se l'AADB decide di condurre un'investigazione, la stessa è effettuata dall'*Executive Council* che agisce in modo indipendente e decide se l'azione disciplinare deve essere promossa o meno, trasmettendo tutta la documentazione all'AADB il quale nomina un tribunale disciplinare per giudicare il caso.

Le sanzioni previste per i revisori persone fisiche possono variare dal richiamo, alla multa, alla sospensione temporanea, fino alla radiazione dall'albo; mentre per le imprese di revisione, oltre alle sanzioni sopra descritte, è prevista anche la rinuncia agli onorari o la restituzione di quelli percepiti.

Germania

Normativa già allineata.

I compiti che la legge attribuisce all'APAK sono, fra gli altri, la partecipazione agli incontri che si tengono all'interno

della WPK ed il diritto di essere informata dalla stessa circa le tematiche di maggior rilievo.

Inoltre, l'APAK ha:

- il diritto di ispezione nei procedimenti rilevanti in materia di vigilanza attivati presso la WPK;
- il potere di sospendere una decisione della WPK per una nuova decisione;
- il potere di emettere istruzioni verso la WPK per l'annullamento di una sua decisione;
- il potere di far intervenire esperti per la consultazione.

Inoltre, alcune attività svolte presso la WPK richiedono la consultazione obbligatoria della APAK, quali:

- il rinvio o la modifica di norme di comportamento professionale;
- la non emissione di un certificato di partecipazione all'interno del sistema di controllo della qualità, prima che la decisione sia pubblicizzata;
- la revoca di un certificato di partecipazione all'interno del sistema di controllo della qualità, prima che la decisione sia pubblicizzata;
- l'archiviazione di un procedimento di vigilanza.

L'APAK coopera con le autorità competenti istituite negli stati membri dell'Unione Europea o in altri Stati con i quali esistano accordi di cooperazione, in particolare con riferimento alla verifica di possibili comportamenti sanzionabili, con ripercussioni internazionali, tenuti da revisori singoli o società di revisione.

L'attività di vigilanza è gestita dalla WPK, che investiga relativamente a qualsiasi caso di indizio di comportamento sanzionabile e decide se procedere direttamente con una sanzione o se inviare il caso all'autorità giudiziaria. In caso di archiviazione del procedimento (nessuna regola violata o violazione che non deve essere sanzionata), è necessaria la presentazione della situazione all'APAK prima che la decisione sia pubblicizzata.

Il sistema sanzionatorio è a due livelli e viene gestito, per quanto riguarda casi di infrazioni minori, direttamente dalla WPK, mentre i casi di infrazioni rilevanti sono trasferiti all'autorità giudiziaria.

Le infrazioni minori sono punite con il richiamo e sanzioni fino a 10.000 euro.

Le infrazioni rilevanti sono gestite da sezioni speciali dei tribunali (*Berufsgerichtsbarkeit*) e sono previste 6 tipologie sanzionatorie:

- richiamo (*warnung*);
- censura (*verweis*);
- multa fino a 100.000 euro;
- proibizione allo svolgimento dell'attività professionale in un settore specifico per un periodo da uno a 5 anni;
- sospensione dall'attività per un periodo da uno a 5 anni;
- radiazione dall'attività di revisore contabile.

L'APAK ha anche l'autorità per prendere azioni disciplinari ed imporre sanzioni.

Spagna

Normativa locale più ampia dell'VIII Direttiva.

Il sistema sanzionatorio è stato modificato nel 2002.

Il potere sanzionatorio nei confronti di revisori/società di revisione è esercitato dall'ICAC.

Il procedimento sanzionatorio è istruito d'ufficio o su segnalazione di una parte legittimata. L'inizio del procedimento è stabilito dal presidente dell'ICAC, che nomina un istruttore il quale propone il provvedimento. Il presidente, sentito il Comitato, emana il provvedimento. Contro i provvedimenti dell'ICAC è ammesso il diritto di appello presso il Ministero dell'Economia. Il processo amministrativo si conclude con la decisione del Ministero. Il provvedimento diventa esecutivo al termine del procedimento amministrativo ed è pubblicato sul Bollettino.

L'ICAC tiene un registro dei richiami non pubblici, in quanto in base alla normativa spagnola tre colpe minori (per le quali è previsto il richiamo non pubblico) registrate nello stesso anno diventano una colpa grave.

L'ICAC ha il potere di sanzionare revisori e imprese di revisione.

La normativa spagnola prevede due categorie di violazioni, quelle gravi e quelle minori.

Sono considerate infrazioni gravi:

- l'emissione di relazioni di revisione contenenti un giudizio in contrasto con le risultanze dell'attività di revisione, in caso di dolo o colpa grave;
- il mancato rispetto dei requisiti di indipendenza;
- il rifiuto o la mancata collaborazione con l'ICAC, nell'esercizio delle sue funzioni in materia di controllo e

attività di vigilanza sui revisori o la mancata consegna all'IFAC di informazioni e documentazione da esso richiesta;

- il mancato rispetto del segreto professionale;
- l'uso delle informazioni ottenute nel corso dell'attività di revisione per beneficio proprio o di terzi.

Le tipologie di sanzioni previste dalla normativa spagnola sono le seguenti: il richiamo non pubblico (previsto per le colpe minori), il richiamo pubblico, la sospensione temporanea fino ad un anno, la sospensione temporanea da uno a 5 anni, la radiazione dal registro, nonché sanzioni pecuniarie.

Articolo 31
Responsabilità dei revisori legali

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Anteriormente al 1° gennaio 2007 la Commissione presenta una relazione sull'impatto che la normativa nazionale vigente in materia di responsabilità nel contesto dello svolgimento di revisioni legali dei conti esercita sui mercati europei dei capitali e sulle condizioni di assicurazione per i revisori legali e le imprese di revisione contabile; detta relazione comprende un'analisi obiettiva delle limitazioni della responsabilità patrimoniale. La Commissione procede, se del caso, a una consultazione pubblica. Alla luce della relazione di cui sopra e ove lo ritenga opportuno, la Commissione presenta raccomandazioni agli Stati membri.</p>	<p>Le previsioni normative vigenti in tema di responsabilità civile dei revisori sono l'art. 2409-<i>sexies</i> C.C. e l'art. 164 TUIF.</p> <p>Art. 2409-<i>sexies</i> C.C. (Responsabilità)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. I soggetti incaricati del controllo contabile sono sottoposti alle disposizioni dell'articolo 2407 e sono responsabili nei confronti della società, dei soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. 2. Nel caso di società di revisione i soggetti che hanno effettuato il controllo contabile sono responsabili in solido con la società medesima. 3. L'azione si prescrive nel termine di cinque anni dalla cessazione dell'incarico. <p>Art. 164 TUIF (Responsabilità)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Alla società di revisione si applicano le disposizioni dell'articolo 2407 del codice civile. 2. I responsabili della revisione e i dipendenti che hanno effettuato l'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido con la società di revisione, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. <p>L'art. 24 della Legge Comunitaria 2007 prevede che il Governo sia delegato a recepire l'VIII Direttiva secondo alcuni principi e criteri, fra cui la <i>"disciplina del regime della responsabilità civile dei revisori avuto riguardo degli orientamenti assunti in sede comunitaria e tenendo conto dell'esigenza di mantenere elevati incentivi ad effettuare una revisione di qualità e di tutelare i risparmiatori, della proporzionalità della responsabilità dei soggetti coinvolti nella redazione e nella revisione del bilancio rispetto ai danni dagli stessi cagionati, dell'esigenza di contenere il costo del capitale e la concentrazione nel mercato della revisione"</i>.</p> <p>Come ricordato nell'Introduzione e in commento all'art. 1, il disegno di legge comunitaria per l'anno 2008, attualmente all'esame del Parlamento e destinato a divenire legge entro la fine dell'esercizio, contiene una delega al recepimento dell'VIII Direttiva di carattere generale e non prevede, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri di attuazione dello stesso.</p>

COMMENTI

L'art. 31 dell'VIII Direttiva sottolinea la problematica della responsabilità dei revisori, associandola al tema delle condizioni di assicurazione per le imprese di revisione contabile.

Assirevi ricorda anche in questa sede l'importanza di un intervento normativo volto ad introdurre nella legislazione italiana limiti alla responsabilità civile dei revisori.

Si tratta di un'azione sempre più necessaria in considerazione della crescita del contenzioso avanzato nei confronti dei revisori, accompagnata anche da un incremento degli importi delle richieste risarcitorie.

Tale fenomeno risulta enfatizzato dal principio della responsabilità illimitata e solidale vigente nel nostro ordinamento.

In virtù di tale principio il revisore, quale "*deep pocket defendant*", si trova a rispondere per l'intero danno, salvo poter esercitare il diritto di regresso verso i coobbligati solidali.

Tuttavia, il regresso si rivela normalmente infruttuoso, data l'incapienza patrimoniale degli altri coobbligati, persone fisiche, in genere convenuti insieme alle società di revisione, che hanno ricoperto il ruolo di amministratori e sindaci. Di fatto, quindi, in capo al revisore rimane in via definitiva l'intero carico degli obblighi risarcitori indipendentemente dalla quota di danno effettivamente a lui riconducibile.

Sussiste, dunque, il rischio concreto che il numero delle società di revisione di maggiori dimensioni possa essere ulteriormente ridotto, anche per effetto del solo avvio di un contenzioso potenzialmente in grado di metterne a repentaglio la presenza sul mercato.

Nel contempo, le società di revisione si trovano a dover fronteggiare una continua riduzione della disponibilità delle compagnie assicurative a stipulare polizze per danni da responsabilità civile, venendo così a mancare l'unica effettiva tutela del mercato alla risarcibilità del danno, seppur entro determinate soglie.

Peraltro, con l'introduzione nell'ambito del sistema della responsabilità civile appena delineato dell'istituto dell'azione risarcitoria collettiva (art. 140-bis D. Lgs. 205/2006, c.d. "Codice del Consumo"), l'assenza di una limitazione quantitativa (c.d. *liability cap*) o di un principio di responsabilità parziaria renderebbe pressoché impossibile per le società di revisione reperire sul mercato compagnie assicurative disponibili a stipulare polizze per danni da responsabilità civile.

Inoltre, in tali condizioni, risulta altamente improbabile che nuove società, specie se di dimensioni contenute, possano affacciarsi sul mercato della revisione e competere, a parità di condizioni, con gli operatori già presenti.

Un regime di responsabilità non equilibrato, poi, rende la professione del revisore eccessivamente rischiosa e dunque poco appetibile per qualificate risorse professionali, con inevitabili conseguenze in ordine al mantenimento dei livelli qualitativi di tale attività.

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene anzitutto auspicabile la sostituzione del principio della responsabilità solidale attualmente vigente nel nostro ordinamento con quello della responsabilità proporzionale o parziaria, senz'altro più coerente con il criterio secondo cui ciascun soggetto è tenuto a sopportare, in via definitiva, soltanto gli oneri che derivano dal proprio comportamento pregiudizievole.

In ogni caso, l'introduzione della responsabilità parziaria non sembra poter essere uno strumento da solo sufficiente ad evitare il rischio di uscita dal mercato di società di revisione a fronte di contenziosi di ingente entità. In effetti, anche in presenza di una responsabilità parziaria, sarebbe comunque a priori incerta la quota percentuale di responsabilità e l'importo del risarcimento che le corti potrebbero riconoscere in capo alla società di revisione.

Tale incertezza potrebbe riflettersi negativamente sulla capacità delle società di revisione medesime di trovare adeguate coperture assicurative a costi sostenibili.

Per far fronte alle problematiche sin qui evidenziate, occorre prevedere un tetto alla responsabilità del revisore, calcolato come un multiplo del compenso pagato a favore di quest'ultimo dalla società revisionata.

Il limite in questione, ovviamente, non dovrebbe trovare applicazione nei casi di comportamento doloso del revisore. Le considerazioni sopra esposte trovano altresì riscontro nella Raccomandazione della Commissione Europea emanata in data 5 giugno 2008 in tema di limitazione della responsabilità civile dei revisori dei conti. In tale sede si segnala che "*nella UE i rischi di responsabilità per le imprese di revisione contabile sono significativi e che attualmente manca però la capacità assicurativa per far fronte a tali rischi*". La Commissione ha scelto dunque di incoraggiare gli Stati membri ad introdurre una limitazione della responsabilità nei loro regimi nazionali. Gli Stati membri sono dunque chiamati a scegliere tra misure già esistenti in alcuni paesi europei quali il *liability cap* (presente in Germania, Austria, Belgio, Grecia, Slovenia), la responsabilità proporzionale (presente in Gran Bretagna e Ungheria) o una combinazione di entrambi.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Esiste il regime della solidarietà ed è prevista in alcuni casi la possibilità di fissare un *cap* in via contrattuale.

Gran Bretagna

E' previsto un regime di responsabilità parziaria.

Germania

E' previsto un *liability cap* fissato per legge.

Spagna

E' prevista in alcuni casi la possibilità di fissare un *cap* in via contrattuale.

CONTROLLO PUBBLICO E ACCORDI TRA STATI MEMBRI

(Articoli da 32 a 36)

Articolo 32

Principi in materia di controllo pubblico

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<ol style="list-style-type: none"> 1. Gli Stati membri organizzano un sistema efficace di controllo pubblico dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile basato sui principi di cui ai paragrafi da 2 a 7. 2. Tutti i revisori legali e tutte le imprese di revisione contabile sono soggetti ad un controllo pubblico. 3. Il sistema di controllo pubblico è diretto da persone esterne alla professione di revisore che abbiano buone conoscenze nelle materie rilevanti per la revisione legale. Gli Stati membri possono tuttavia consentire ad una minoranza di persone della professione di partecipare alla direzione di tale sistema. Le persone che partecipano alla direzione del sistema di controllo pubblico sono selezionate secondo una procedura di nomina indipendente e trasparente. 4. Il sistema di controllo pubblico assume la responsabilità finale del controllo: <ol style="list-style-type: none"> a) dell'abilitazione e dell'iscrizione all'albo dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile; b) dell'adozione dei principi di deontologia professionale, dei principi di controllo interno della qualità e dei principi di revisione; e c) della formazione continua, del controllo della qualità e dei sistemi investigativi e disciplinari. 5. Il sistema di controllo pubblico può svolgere, se necessario, indagini sui revisori legali e sulle imprese di revisione contabile e adottare le misure appropriate. 6. Il sistema di controllo pubblico è trasparente. La trasparenza richiesta include la pubblicazione dei programmi di lavoro annuali e delle relazioni annuali sull'attività. 7. Il sistema di controllo pubblico è dotato di risorse finanziarie adeguate. Il finanziamento del sistema di controllo pubblico è sicuro ed esente da qualsiasi influenza indebita da parte dei revisori legali o delle imprese di revisione contabile. 	<p>In Italia le funzioni di controllo pubblico sono affidate in parte alla Consob (che vigila sulle società che svolgono attività di revisione ai sensi dell'art. 155 TUIF, iscritte nell'Albo Speciale) e in parte al Ministero della Giustizia (che vigila sulle società e sulle persone fisiche iscritte nel Registro).</p> <p>L'art. 24 della Legge Comunitaria 2007 delegava il Governo a recepire l'VIII Direttiva secondo alcuni principi e criteri, fra cui la <i>“disciplina [...] del sistema pubblico di vigilanza, secondo una ripartizione di competenze che tuteli efficacemente l'affidamento dei risparmiatori sulla revisione del bilancio”</i>. Come ricordato nell'Introduzione e in commento all'art. 1, il disegno di legge comunitaria per l'anno 2008, attualmente all'esame del Parlamento e destinato a divenire legge entro la fine dell'esercizio, contiene una delega al recepimento dell'VIII Direttiva di carattere generale e non prevede, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri di attuazione dello stesso.</p>

COMMENTI

Il recepimento della normativa comunitaria rappresenta l'occasione per procedere ad una rivisitazione della vigente struttura del sistema di controllo pubblico italiano, al fine di renderlo conforme alle disposizioni previste dall'VIII Direttiva.

L'art. 32 non fornisce uno schema da seguire per la creazione di un efficace sistema di controllo pubblico (*Oversight*) limitandosi ad individuare i principi generali ai quali ciascuno Stato membro dovrebbe conformarsi. Da un lato, infatti, l'art. 32 evidenzia la necessità di creare un sistema di controllo unitario; dall'altro lato, il successivo art. 35 attribuisce agli Stati membri la facoltà di individuare una o più autorità competenti.

In tale contesto, potrebbero quindi ritenersi ipotizzabili due differenti modelli di *Oversight* a seconda che il concetto di unitarietà che emerge dal menzionato art. 32 venga inteso come:

- (i) possibilità che le funzioni di controllo siano esercitate da parte di più autorità, ciascuna responsabile per le attribuzioni di propria competenza e tutte insieme costituenti un sistema unitario. In tale sistema unitario dovrebbe poi essere presente un'entità deputata a garantire che il controllo sia esercitato in modo efficace ed omogeneo, nonché senza sovrapposizioni e duplicazioni; ovvero
- (ii) necessità che le funzioni di controllo vengano attribuite ad un unico ente, che operi avvalendosi dell'ausilio di una o più autorità e che rimanga responsabile finale dell'*Oversight*.

Indipendentemente dall'interpretazione che si intenda seguire, merita di essere sin da subito segnalato che il sistema di *Oversight* vigente nell'ordinamento italiano non sembra presentare allo stato attuale il completo carattere di unitarietà richiamato dalla normativa comunitaria.

Infatti, le funzioni di controllo pubblico sono affidate in parte alla Consob (che vigila sulle società che svolgono attività di revisione ai sensi dell'art. 155 TUIF, iscritte nell'Albo Speciale) e in parte al Ministero della Giustizia (che vigila sulle società e sulle persone fisiche iscritte nel Registro), con rischi di sovrapposizioni di competenze e duplicazioni di sanzioni già descritti.

Il recepimento della normativa comunitaria rappresenta dunque l'occasione per procedere ad una rivisitazione della vigente struttura del sistema di *Oversight* italiano, al fine di renderlo conforme alle disposizioni previste dall'VIII Direttiva. In tale contesto, diviene determinante, ad avviso di Assirevi, l'interpretazione che si intenda seguire nella lettura degli artt. 32 e 35 e la conseguente scelta di uno dei modelli sopra sintetizzati.

La struttura che a parere di Assirevi meglio risponde al principio contenuto nell'art. 32 è senz'altro quella indicata al punto ii) che precede, la quale conduce ad un modello di *Oversight* più simile a quello francese (H3C) o spagnolo (ICAC), costituito da un solo soggetto che, pur delegando specifiche competenze ad altre autorità, assume la responsabilità finale del controllo.

Tuttavia, qualora non si volesse rinunciare ad un sistema di vigilanza come quello di Consob ormai collaudato ed efficiente, così come sottolineato nel Documento di Consultazione, sarebbe comunque essenziale che il mantenimento delle funzioni in capo a Consob e l'affiancamento ad essa, al medesimo livello, di una nuova autorità rispettino il principio della unitarietà finale sancito dall'art. 32 dell'VIII Direttiva.

In quest'ultima ipotesi, il sistema di controllo pubblico potrebbe essere strutturato come segue.

L'esercizio delle funzioni di controllo per le società attualmente iscritte nell'Albo Speciale potrebbe essere mantenuto in capo a Consob, mentre, per le altre società di revisione e i revisori individuali oggi iscritti solo nel Registro, l'attività di vigilanza potrebbe essere demandata ad un ente di nuova costituzione, vale a dire la Commissione di Controllo della Revisione Contabile. Tale ente potrebbe rappresentare la naturale evoluzione della Commissione Centrale e dovrebbe essere composto da una presenza qualificata della professione di revisione contabile.

Consob e la Commissione di Controllo della Revisione Contabile conserverebbero, ciascuna per le aree di rispettiva competenza, la responsabilità per gli atti posti in essere nell'esercizio delle funzioni di controllo.

In tale ipotesi, la responsabilità finale prevista dall'art. 32 dell'VIII Direttiva si attuerebbe nell'insieme delle attività poste in essere dalle due autorità competenti, coordinate tra di loro al fine di garantire l'efficacia del sistema.

Si dovrebbe dunque prevedere l'istituzione dell'Organismo di Coordinamento, composto da soggetti designati dalle due autorità (Consob e Commissione di Controllo della Revisione Contabile) e da rappresentanti della professione. Tale Organismo avrebbe il compito di coordinare le attività di controllo realizzate da Consob e dalla Commissione di Controllo della Revisione Contabile, anche attraverso la previsione di linee guida, nonché la funzione di rappresentare, a livello istituzionale e internazionale, il sistema di controllo pubblico italiano dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile.

Nell'ambito del modello appena delineato, le funzioni di cui all'art. 32 dell'VIII Direttiva potrebbero essere distribuite come di seguito descritto.

Con riferimento all'abilitazione ed iscrizione all'albo, come illustrato nel commento all'art. 15, l'VIII Direttiva prevede l'istituzione di un unico albo dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile in cui deve essere indicato, tra l'altro, *“il nome e l'indirizzo delle autorità competenti responsabili dell'abilitazione [...], del controllo della qualità [...], delle indagini e delle sanzioni [...] e del controllo pubblico”*.

Alla luce di tale previsione, dunque, risulterebbe possibile realizzare una distinzione tra gli iscritti in base alle autorità competenti dei relativi controlli.

In tale contesto, all'Organismo di Coordinamento potrebbe essere demandato il compito di definire le linee generali per l'abilitazione all'esercizio dell'attività professionale.

Il potere di verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione all'albo e di emanare il relativo provvedimento potrebbe essere attribuito alla Commissione di Controllo della Revisione Contabile per tutti i revisori (società di revisione e revisori individuali). Nell'albo sarebbe poi specificato per i soggetti che svolgono la revisione di enti di interesse pubblico che Consob, e non la Commissione di Controllo della Revisione Contabile, è il soggetto competente per la vigilanza. Quest'ultima dovrebbe anche svolgere un'attività di monitoraggio dell'idoneità tecnica dei soggetti incaricati della revisione di enti di interesse pubblico. Detto monitoraggio, come specificato nel commento agli artt. 5 e 15, dovrebbe intervenire preventivamente rispetto al conferimento dell'incarico. Ove non fosse possibile l'esercizio da parte di Consob di una verifica preventiva sarebbe comunque necessario che essa intervenisse tempestivamente rispetto alla nomina del revisore. Ciò, anche al fine di evitare di esporre i risparmiatori ad effetti sull'andamento dei titoli conseguenti ad eventuali interruzioni, a distanza di tempo, degli incarichi conferiti e a periodi di *vacatio* nei controlli contabili in attesa di nuove nomine.

La gestione e l'amministrazione del nuovo albo sarebbe rimessa alla Commissione di Controllo della Revisione Contabile.

A quest'ultima potrebbe essere affidata, per tutti i revisori, l'esecuzione dell'attività di formazione continua. Come richiamato nel commento all'art. 13, tenuto conto della necessità, per l'esecuzione di tale funzione, di una struttura adeguata sotto il profilo della presenza sul territorio e delle competenze, potrebbero essere materialmente incaricati del compito in questione gli ordini professionali, le associazioni di categoria e le società di revisione che già oggi impiegano ingenti risorse (in termini economici e di tempo) nella formazione di coloro che operano al loro interno. La Commissione di Controllo della Revisione Contabile, una volta accreditati i soggetti idonei a svolgere l'attività di formazione, dovrebbe definire le linee guida per lo svolgimento della stessa.

Ed ancora, all'Organismo di Coordinamento verrebbe demandata l'attività di recepimento dei principi di revisione internazionali (ISA) che, ai sensi dell'art. 26 dell'VIII Direttiva, rappresentano gli *standard* a cui deve conformarsi l'attività di revisione.

Inoltre, nell'ambito del controllo qualità, l'individuazione dei controlli e l'esecuzione dei medesimi spetterebbe a Consob e alla Commissione di Controllo della Revisione Contabile, ciascuno nei confronti dei soggetti sottoposti alla rispettiva vigilanza. Al fine di garantire l'armonizzazione delle verifiche effettuate dalle due autorità, l'Organismo di Coordinamento potrebbe definire le linee generali per lo svolgimento di tale funzione.

Da ultimo, l'attività investigativa e disciplinare, nonché l'emanazione dei provvedimenti sanzionatori conseguenti ad essa spetterebbe a Consob, per le società di revisione che svolgono incarichi nei confronti di enti di interesse pubblico, e alla Commissione di Controllo della Revisione Contabile sugli altri revisori.

In questo caso, l'Organismo di Coordinamento avrebbe il compito di prevenire duplicazioni di dette attività investigative e disciplinari sui medesimi soggetti da parte delle due autorità, nonché di garantire una equivalenza di trattamento in capo ai soggetti vigilati da Consob e dalla Commissione di Controllo della Revisione Contabile, eventualmente definendo linee generali per lo svolgimento delle investigazioni e dei conseguenti provvedimenti.

In relazione poi all'implementazione e all'esecuzione dell'attività investigativa e disciplinare, fermo quanto più ampiamente esposto nel commento all'art. 30 dell'VIII Direttiva circa la necessità di riordinare il sistema sanzionatorio attualmente previsto nel nostro ordinamento, l'Organismo di Coordinamento avrebbe il compito di definire le linee generali per lo svolgimento delle suddette funzioni da parte delle due autorità.

Inoltre, al fine di rispettare la prescrizione dell'art. 32, comma 4, dell'VIII Direttiva (*“il sistema di controllo pubblico assume la responsabilità finale del controllo”*), sembrerebbe necessario introdurre una possibilità di riesame da parte dell'Organismo di Coordinamento delle sanzioni emanate dalle due autorità.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

L'organo preposto al controllo pubblico è l'H3C, autorità amministrativa indipendente, prevista dalla legge n. 706 del 1 agosto 2003

I principali compiti dell'H3C sono:

- vigilare sull'attività di tutti i *Commissaries aux comptes*, in particolare sul rispetto delle regole professionali e di indipendenza;
- svolgere il ruolo di corte d'appello in materie di sanzioni e abilitazione professionale;
- definire e supervisionare i controlli sui revisori legali;
- negoziare e stipulare accordi internazionali di cooperazione e scambio di informazioni con autorità di vigilanza di paesi stranieri.

L'H3C è composto da 12 membri:

- 3 membri dell'ordine giudiziario, un membro della Corte di Cassazione (che assume il ruolo di presidente), un membro della magistratura ordinaria, un membro della Corte dei Conti;
- il presidente dell'AMF o un suo rappresentante;
- un rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze;
- un professore universitario esperto in materie economiche e giuridiche;
- 3 esperti in materie economiche;
- 3 revisori legali, due dei quali con esperienza nella revisione di imprese che prendono fondi dal pubblico;
- un commissario governativo, nominato dal Ministro della giustizia.

Il presidente e i membri dell'H3C sono nominati per legge per un periodo di sei anni rinnovabili.

Le decisioni dell'H3C sono prese a maggioranza dei votanti e, in caso di parità, il voto del presidente è determinante. Come già anticipato, la legge del 1° agosto 2003 ha creato anche la CNCC, organo rappresentativo della professione, che partecipa alla vigilanza della professione e alla salvaguardia dell'onorabilità e indipendenza dei suoi membri.

Esistono inoltre le CRCC, organi rappresentativi della professione a livello locale, costituite in ogni sede di corte d'appello, con lo scopo di vigilare sulla professione nel territorio di competenza e di esaminare ogni tipo di conflitto professionale.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

L'organo preposto al controllo pubblico è il FRC, Ente indipendente con competenze in materia di "corporate reporting" e "governance". Esso opera con il supporto del Governo con poteri derivanti dal Parlamento.

L'FRC è costituito da un *Board*, che determina strategie e priorità, definisce il *budget* al fine di assicurare i fondi necessari e monitorare le spese, supervisiona e mantiene i rapporti con gli tutti gli altri organi. I suoi membri sono nominati dal Ministero del Commercio e Industria.

Il CEO ha responsabilità esecutive supportando il "Council" e gli "Operating Bodies".

Il "Council" è composto da un massimo di 30 membri compresi i componenti del *Board* e i direttori di ciascun *Operating Body*, oltre ad un certo numero di osservatori esterni in rappresentanza delle categorie di attività (società, investitori, professionisti ecc.).

Si occupa della promozione degli *standards* di *Corporate governance* (aggiornamento del *Combined Code* sulla *Corporate Governance* e della relativa guida).

Gli "Operating Bodies", i cui membri sono nominati dai componenti il *Board* dell'FRC, sono i seguenti:

- ASB, che emette, aggiorna e modifica i principi contabili nazionali, collabora con lo IAASB;
- APB, che emette gli *Auditing Standards*, le guide per la loro applicazione, collabora con lo IAASB e stabilisce gli *Ethical Standards* con riferimento all'indipendenza e integrità dell'*audit*;
- BAS, che sviluppa gli *Actuarial Technical Standards* e assicura che essi siano coerenti e completi;
- POB, che controlla la qualità dell'*audit* per società quotate e altre società di interesse pubblico tramite l'AIU e controlla la professione attuariale e l'attività degli organismi contabili);
- FRRP, che verifica il rispetto della normativa (*Companies Act 1985*), con riferimento alle informazioni finanziarie fornite nei bilanci annuali;
- AADB, che effettua indagini e verifiche nella gestione di casi di interesse pubblico.

Attraverso il POB, il FRC esercita le proprie responsabilità regolamentari in materia di revisione e di revisori contabili, in particolare il POB ha tre ruoli principali:

- supervisionare la regolamentazione dei revisori effettuata dagli ordini professionali riconosciuti (*recognised accountancy bodies*), con poteri per il riconoscimento, supervisione e cancellazione degli *accountancy bodies* responsabili del controllo dell'attività dei revisori o che forniscono l'abilitazione alla professione;
- mediante l'AIU, monitorare, indipendentemente dagli ordini professionali, la qualità della revisione delle società quotate e degli enti di interesse pubblico;
- tramite accordi con i principali *accountancy bodies*, effettuare un controllo indipendente sulle modalità con cui i *bodies* svolgono l'attività di regolamentazione nei confronti dei loro membri. I *bodies* hanno concordato di considerare attentamente le raccomandazioni del POB, di implementarle in un periodo ragionevole e di motivare per iscritto eventuali mancate implementazioni.

Inoltre dal settembre 2005 sono stati delegati al POB gran parte delle responsabilità e dei poteri precedentemente esercitati direttamente dal governo in tema di supervisione e monitoraggio del sistema di regolamentazione della revisione legale.

Con lo "Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007" sono stati delegati al POB nuovi poteri e responsabilità, inclusi il potere di predisporre regolamenti più restrittivi in aree specifiche.

Gli ordini professionali continuano a mantenere la competenza primaria nella supervisione dell'attività professionale svolta dai loro membri. In relazione alla revisione devono garantire, come *recognised qualifying bodies*, che le abilitazioni rilasciate rispettino i requisiti regolamentari e, come *supervisory bodies*, devono garantire la registrazione, monitoraggio e controllo dei revisori. Il monitoraggio relativo agli enti di interesse pubblico è condotto dall'AIU, mentre per le altre società dalle unità ispettive dai *recognised bodies*.

I compiti del POB sono:

- il controllo indipendente della regolamentazione dell'attività di revisione da parte dei *recognised supervisory e qualifying bodies*;
- il monitoraggio della qualità della revisione degli enti di interesse pubblico;
- il controllo indipendente della regolamentazione della professione contabile da parte dei *professional accountancy bodies*;
- il controllo indipendente della regolamentazione della professione attuariale da parte dei *professional actuarial bodies*.

In materia di revisione contabile il POB, per conto del FRC, ha il potere di autorizzare i *professional accountancy bodies* ad agire come *supervisory bodies* e/o fornire un'abilitazione professionale. A tal scopo, il POB verifica che:

- i *recognised supervisory and qualifying bodies* rispettino i requisiti per il riconoscimento previsti dal *Companies act 1989*;
- i *recognised supervisory bodies* rispettino gli accordi stipulati ai sensi di legge in merito all'emanazione dei principi, all'attività di monitoraggio della professione e all'attività disciplinare.

Inoltre il POB tramite l'AIU effettua il controllo di qualità sull'attività di revisione degli enti di interesse pubblico, esaminando il processo di revisione, inclusi i giudizi professionali. In tale funzioni l'AIU concorda con le società di revisione modifiche alle loro procedure qualora necessario e effettua raccomandazioni ai *recognised supervisory board* per appropriate azioni regolamentari e quando appropriato riferisce i problemi all'AADB e al FRRP.

Germania

Normativa già allineata.

L'organo preposto al controllo pubblico dal 1 gennaio 2005 è l'APAK.

L'APAK è un organismo vigilato dal Ministero dell'Economia e del Lavoro. Suo compito è quello di vigilare l'attività della WPK, organo di autogoverno dei revisori legali, previsto dalla normativa tedesca sulla revisione legale, la WPO, fin dal 1961.

L'APAK è composta da un minimo di sei ad un massimo di dieci membri onorari, nominati dal Ministero dell'Economia e del Lavoro per una durata di quattro anni e non devono essere, o non devono essere stati nei cinque anni precedenti la nomina, componenti della WPK. Devono avere esperienze specifiche in materia contabile, finanziaria, economica, accademica o legale.

L'APAK delibera a maggioranza semplice e deve essere presente di persona la maggioranza dei componenti.

Possono essere creati dei dipartimenti, con specifici compiti e con propri poteri decisionali e devono includere almeno tre membri dell'APAK.

L'APAK collabora con le autorità competenti di paesi esteri nei casi di procedura di vigilanza cross-border relative a revisioni legali.

Inoltre, l'APAK è responsabile per la vigilanza sull'adozione dei principi di revisione internazionali, dato che tale responsabilità non è di competenza di alcun Ministero.

Ogni revisore legale ed ogni impresa di revisione contabile deve essere membro della WPK.

I principali compiti della WPK sono:

- vigilanza disciplinare sulla professione;
- abilitazione e iscrizione dei revisori e delle imprese di revisione;
- coordinamento ed assistenza al sistema di controllo della qualità (basato su un sistema di c.d. "peer review");
- gestione dell'esame di abilitazione professionale;
- rappresentanza della professione di revisione contabile.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Attualmente, l'organo preposto al controllo pubblico è l'ICAC.

L'ICAC è un ente autonomo, incardinato presso il Ministero dell'Economia e Finanze, con competenze in materia di contabilità e di revisione contabile.

I principali compiti dell'ICAC sono:

- vigilare sull'attività di revisione contabile svolta dai revisori legali e imprese di revisione;
- esercitare il potere sanzionatorio sui revisori legali e imprese di revisione;
- esercitare il controllo tecnico sulla revisione;
- verificare il rispetto degli obblighi di indipendenza;
- gestire l'albo dei revisori (ROAC), inclusa l'approvazione e l'iscrizione dei revisori legali e delle imprese di revisione;
- pubblicare nel proprio bollettino i principi di revisione, che seppur preparati dagli ordini professionali, non acquisiscono valenza legale fino alla loro pubblicazione sul bollettino dell'ICAC;
- predisporre, adattare o rivedere i principi di revisione, in caso di inadempienza da parte degli ordini professionali;
- coordinare l'attività di preparazione teorica all'esame di abilitazione e la tenuta dell'esame medesimo;
- gestire i rapporti internazionali, in coordinamento col ministero degli affari esteri.

L'ICAC è strutturato nel seguente modo:

- Presidente, nominato dal Governo, su proposta del Ministro dell'Economia e Finanze, è il legale rappresentante ICAC che presiede le riunioni del Comitato, esercita il potere sanzionatorio, mantiene le relazioni internazionali dell'ICAC;
- "Comité de Auditoria de Cuentas" (Comitato), composto da 13 membri, nominati dal Ministro dell'Economia: 1 proposto dal "Tribunal de Cuentas", 1 dal Ministro dell'Economia, 1 dal Ministro della Giustizia, 1 dal Banco di Spagna, 1 dalla "Comision Nacional del Mercado de Valores", 1 dal "Seguros y Fondos de Pensiones", 4 dagli ordini professionali (di cui: 2 dall'"Instituto de Censores Jurados de Cuentas", 1 dal "Consejo General de Colegios de Economistas" e 1 dal "Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles") e 2 dal Presidente dell'ICAC (un professore universitario e un esperto di riconosciuto prestigio in materia di contabilità e revisione dei conti); il Comitato ha competenza in materia di esami di abilitazione professionale, principi di revisione, piano contabile generale, proposte di modifiche a leggi/regolamenti e sanzioni a revisori/società di revisione;
- Segretario Generale ICAC che partecipa alle riunioni senza diritto di voto e cura la gestione del ROAC e la pubblicazione del Bollettino dell'ICAC;
- Commissione di Contabilità e Revisione, formata da esperti, che svolge una funzione di *advisory* al Comitato;
- Sottodirezione principi e tecniche contabili, che si occupa del Piano Generale dei Conti e dei suoi adattamenti alle specificità settoriali, delle regole generali in materia di principi contabili, di contabilità analitica, di criteri generali nel campo della reportistica societaria e della struttura dei bilanci;
- Sottodirezione principi di revisione, che si occupa di studi in materia di auditing, del coordinamento della formazione dei revisori, dell'omologazione e pubblicazione dei principi di revisione emanati dagli ordini professionali (con facoltà di emanazione diretta in caso di inadempienza degli stessi), della determinazione delle regole per l'esame di abilitazione professionale (gestito dagli ordini professionali) e dell'attività sanzionatoria nei confronti dei revisori;
- Sottodirezione del controllo di qualità, che seleziona i lavori da sottoporre al controllo, svolge l'attività di controllo (direttamente o in collaborazione con gli ordini professionali) e prepara le relazioni sull'attività di controllo svolta.

Cooperazione tra i sistemi di controllo pubblico a livello comunitario

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Gli Stati membri assicurano che gli accordi per i sistemi di controllo pubblico consentano un'efficace cooperazione a livello comunitario tra le attività dei sistemi di controllo degli Stati membri. A tal fine ciascuno Stato membro designa un ente responsabile di assicurare la cooperazione.</p>	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

COMMENTI

Nel sistema di controllo pubblico ipotizzato da Assirevi, la funzione di rappresentare a livello internazionale l'ordinamento italiano dovrebbe essere attribuita all'Organismo di Coordinamento.

In ogni caso, qualunque sia il modello che il legislatore intenderà utilizzare, Assirevi auspica che le specifiche competenze della professione di revisore contabile possano essere tenute in considerazione nell'ambito della rappresentanza del nostro Paese nelle sedi internazionali.

Tutto ciò in conformità all'intento del legislatore comunitario che ha espressamente previsto all'art. 32, comma 3, dell'VIII Direttiva la partecipazione di una minoranza di persone della professione alla direzione del sistema.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha introdotto per i "regulatory bodies" l'obbligo di cooperazione con le autorità competenti degli altri paesi della UE.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa già allineata.

Articolo 34
Mutuo riconoscimento degli accordi tra Stati membri

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<ol style="list-style-type: none">1. Gli accordi degli Stati membri rispettano il principio della competenza, in materia di regolamentazione e di controllo pubblico, dello Stato membro, nel quale il revisore legale o l'impresa di revisione contabile sono stati abilitati e nel quale l'ente sottoposto alla revisione contabile ha la sede statutaria.2. In caso di revisione legale dei conti consolidati, lo Stato membro che prescrive tale revisione non può imporre rispetto ad essa obblighi aggiuntivi in materia di iscrizione all'albo, di controllo della qualità, di principi di revisione, di deontologia professionale e di indipendenza al revisore legale o all'impresa di revisione contabile che effettua la revisione legale dei conti di una controllata stabilita in un altro Stato membro.3. Nel caso di una società i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato in uno Stato membro diverso da quello in cui tale società ha la sede statutaria, lo Stato membro nel quale tali valori mobiliari sono negoziati non può imporre, rispetto alla revisione legale dei conti, obblighi aggiuntivi in materia di iscrizione all'albo, di controllo della qualità, di principi di revisione, di deontologia professionale e di indipendenza al revisore legale o all'impresa di revisione contabile che effettua la revisione legale dei conti annuali o dei conti consolidati di tale società.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

La disciplina sopraindicata, attualmente non prevista nel nostro ordinamento, deve essere recepita con apposita previsione normativa.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha introdotto per i *regulatory bodies* l'obbligo di cooperazione con le autorità competenti degli altri paesi della UE.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Articolo 35
Designazione delle autorità competenti

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<ol style="list-style-type: none">1. Gli Stati membri designano una o più autorità competenti per le funzioni di cui alla presente direttiva e ne informano la Commissione.2. Le autorità competenti sono organizzate in modo tale da evitare conflitti di interessi.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

In proposito si rinvia al commento all'art. 32.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata. (cfr. art. 32)

Gran Bretagna

Normativa già allineata. (cfr. art. 32)

Germania

Normativa non ancora allineata. (cfr. art. 32)

Spagna

Non applicabile. (cfr. art. 32)

Articolo 36
Segreto professionale e cooperazione tra gli Stati membri

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Le autorità competenti degli Stati membri responsabili dell'abilitazione, dell'iscrizione all'albo, del controllo della qualità, dell'ispezione e della disciplina cooperano tra loro ogni qual volta necessario per assolvere i rispettivi compiti a norma della presente direttiva. Le autorità competenti di uno Stato membro responsabili dell'abilitazione, dell'iscrizione all'albo, del controllo della qualità, dell'ispezione e della disciplina prestano assistenza alle autorità competenti degli altri Stati membri. In particolare, le autorità competenti si scambiano informazioni e cooperano nelle indagini connesse con lo svolgimento delle revisioni legali dei conti.</p> <p>2. L'obbligo del segreto d'ufficio si applica a tutti coloro che prestano o hanno prestato la loro attività in seno alle autorità competenti. Le informazioni coperte dal segreto d'ufficio non possono essere rivelate a nessun'altra persona o autorità, se non in virtù di una legge o di una procedura regolamentare o amministrativa di uno Stato membro.</p> <p>3. Il paragrafo 2 non osta a che le autorità competenti si scambino informazioni riservate. Le informazioni scambiate sono coperte dall'obbligo del segreto d'ufficio, cui sono tenuti coloro che prestano o hanno prestato la loro attività in seno alle autorità competenti.</p> <p>4. Le autorità competenti provvedono, su richiesta, a comunicare senza indugio le informazioni necessarie per le finalità di cui al paragrafo 1. Se del caso, le autorità competenti cui la richiesta è indirizzata adottano senza indugio le misure necessarie al fine di reperire le informazioni richieste. Le informazioni così fornite sono coperte dal segreto d'ufficio, cui sono soggetti coloro che prestano o hanno prestato la loro attività in seno alle autorità competenti che hanno ricevuto l'informazione.</p> <p>Qualora l'autorità competente destinataria della richiesta non sia in grado di fornire senza indugio le informazioni, essa notifica all'autorità competente richiedente i motivi dell'impedimento.</p> <p>Le autorità competenti possono rifiutare di soddisfare una richiesta di informazioni qualora:</p> <p>a) la loro comunicazione possa pregiudicare la sovranità, la sicurezza o l'ordine pubblico dello Stato membro destinatario della richiesta o violare</p>	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>norme nazionali di sicurezza; o</p> <p>b) dinanzi alle autorità dello Stato membro destinatario della richiesta sia già stato avviato un procedimento giudiziario per gli stessi fatti e contro lo stesso revisore legale o la stessa impresa di revisione contabile; o</p> <p>c) le autorità dello Stato membro destinatario della richiesta abbiano già pronunciato una sentenza definitiva per gli stessi fatti e a carico degli stessi revisori legali o delle stesse imprese di revisione legale.</p> <p>Fatti salvi gli obblighi che loro incombono nell'ambito di procedimenti giudiziari, le autorità competenti che ricevono informazioni a norma del paragrafo 1 possono utilizzarle esclusivamente per l'espletamento delle loro funzioni, così come definite nella presente direttiva, e nell'ambito di procedimenti amministrativi o giudiziari specificamente legati all'esercizio di tali funzioni.</p> <p>5. Qualora un'autorità competente giunga alla conclusione che sono in atto o sono state svolte attività contrarie alle disposizioni della presente direttiva sul territorio di un altro Stato membro, essa notifica tale conclusione nel modo più preciso possibile all'autorità competente dell'altro Stato membro.</p> <p>Quest'ultima adotta le misure opportune e informa l'autorità competente notificante dell'esito e, nella misura del possibile, degli eventuali sviluppi intermedi significativi della sua azione.</p> <p>6. L'autorità competente di uno Stato membro può altresì chiedere che vengano compiute indagini sul territorio di un altro Stato membro, ad opera dell'autorità competente di quest'ultimo.</p> <p>Essa può inoltre chiedere che venga consentito ad alcuni suoi rappresentanti di accompagnare il personale dell'autorità competente dell'altro Stato membro nell'espletamento delle indagini.</p> <p>Le indagini sono soggette al controllo generale dello Stato membro nel cui territorio esse hanno luogo.</p> <p>Le autorità competenti possono rifiutarsi di accogliere la richiesta di compiere indagini a norma del primo comma o di acconsentire a che il loro personale sia accompagnato da personale di un'autorità competente di un altro Stato membro a norma del secondo comma, qualora:</p> <p>a) le indagini in questione possano pregiudicare la sovranità, la sicurezza o l'ordine pubblico dello Stato membro destinatario della richiesta; ovvero</p>	

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>b) nello Stato membro destinatario della richiesta sia già stato avviato un procedimento giudiziario per gli stessi fatti e contro le stesse persone; ovvero</p> <p>c) le autorità dello Stato membro destinatario della richiesta abbiano già pronunciato una sentenza definitiva per gli stessi fatti a carico delle stesse persone.</p> <p>7. Per facilitare la cooperazione con le autorità competenti, la Commissione può adottare misure di esecuzione in merito alle procedure di scambio di informazioni e alle modalità delle indagini transfrontaliere di cui ai paragrafi 2, 3 e 4, del presente articolo. Tali misure, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2-<i>bis</i>.</p>	

COMMENTI

La disciplina sopraindicata, attualmente non prevista nel nostro ordinamento, deve essere recepita con apposita previsione normativa.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha introdotto l'obbligo di riservatezza in relazione all'attività di revisione contabile, applicabile anche a coloro che hanno cessato l'attività professionale.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

DESIGNAZIONE E REVOCA

(Articoli 37 e 38)

Articolo 37

Designazione dei revisori legali o delle imprese di revisione contabile

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<ol style="list-style-type: none"> 1. Il revisore legale o l'impresa di revisione contabile sono designati dall'assemblea generale degli azionisti o dei membri dell'ente sottoposto alla revisione contabile. 2. Gli Stati membri possono prevedere altri sistemi o modalità di designazione del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile, purché tali sistemi o modalità mirino ad assicurare l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile rispetto ai membri esecutivi dell'organo di amministrazione o all'organo di direzione dell'ente sottoposto alla revisione contabile. 	<p>La disciplina del conferimento dell'incarico ai revisori è contenuta nell'art. 2409-<i>quater</i>, commi 1 e 2, C.C. per quanto riguarda la revisione contabile delle società assoggettate alla disciplina del codice civile e nell'art. 159 TUIF con riferimento alla revisione contabile delle società assoggettate alla disciplina del TUIF.</p> <p>Art. 2409-<i>quater</i> (Conferimento e revoca dell'incarico)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Salvo quanto disposto dal numero 11 del secondo comma dell'articolo 2328, l'incarico del controllo contabile è conferito dall'assemblea, sentito il collegio sindacale, la quale determina il corrispettivo spettante al revisore o alla società di revisione per l'intera durata dell'incarico. 2. L'incarico ha la durata di tre esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico. 3. L'incarico può essere revocato solo per giusta causa, sentito il parere del collegio sindacale. La deliberazione di revoca deve essere approvata con decreto dal tribunale, sentito l'interessato. [...] <p>Art. 159 TUIF (Conferimento e revoca dell'incarico)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. L'assemblea, in occasione dell'approvazione del bilancio o della convocazione annuale prevista dall'articolo 2364-<i>bis</i>, secondo comma, del codice civile, su proposta motivata dell'organo di controllo conferisce l'incarico di revisione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato ad una società di revisione iscritta nell'albo speciale previsto dall'articolo 161 approvandone il compenso. La Consob provvede d'ufficio al conferimento dell'incarico, quando esso non sia deliberato, determinandone anche il corrispettivo. 2. L'assemblea revoca l'incarico, su proposta motivata dell'organo di controllo, quando ricorra una giusta causa, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico ad altra società di revisione secondo le modalità di cui al comma 1. Non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni rispetto a

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>valutazioni contabili o a procedure di revisione. Le funzioni di controllo contabile continuano ad essere esercitate dalla società revocata fino a quando la deliberazione di conferimento dell'incarico non sia divenuta efficace ovvero fino al conferimento d'ufficio da parte della Consob.</p> <p>3. Alle deliberazioni previste dai commi 1 e 2 adottate dall'assemblea delle società in accomandita per azioni con azioni quotate in mercati regolamentati si applica l'articolo 2459 del codice civile.</p> <p>4. L'incarico ha durata di nove esercizi e non può essere rinnovato o nuovamente conferito se non siano decorsi almeno tre anni dalla data di cessazione del precedente.</p> <p>5. Le deliberazioni previste dai commi 1 e 2 sono trasmesse alla Consob entro il termine fissato ai sensi del comma 7, lettera b). Entro venti giorni dalla data di ricevimento della deliberazione di revoca, la Consob può vietarne l'esecuzione qualora rilevi la mancanza di una giusta causa. La deliberazione di revoca dell'incarico ha effetto dalla scadenza del termine di cui al periodo precedente, qualora la Consob non ne abbia vietata l'esecuzione.</p> <p>6. La Consob dispone d'ufficio la revoca dell'incarico di revisione contabile qualora rilevi una causa di incompatibilità ovvero qualora siano state accertate gravi irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione, anche in relazione ai principi e criteri di revisione stabiliti ai sensi dell'articolo 162, comma 2, lettera a). Il provvedimento di revoca è notificato alla società di revisione e comunicato immediatamente alla società interessata, con l'invito alla società medesima a deliberare il conferimento dell'incarico ad altra società di revisione, secondo le disposizioni del comma 1, entro trenta giorni dalla data di ricevimento della comunicazione. Qualora la deliberazione non sia adottata entro tale termine, la Consob provvede d'ufficio al conferimento dell'incarico entro trenta giorni. Le funzioni di controllo contabile continuano ad essere esercitate dalla società revocata fino a quando la deliberazione di conferimento dell'incarico non sia divenuta efficace ovvero fino al provvedimento della Consob.</p> <p>7. La Consob stabilisce con regolamento:</p> <p>a) i criteri generali per la determinazione del corrispettivo per l'incarico di revisione contabile. La corresponsione del compenso non può comunque essere subordinata ad alcuna condizione relativa</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>all'esito della revisione, né la misura di esso può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi aggiuntivi da parte della società di revisione;</p> <p>b) la documentazione da inviare unitamente alle deliberazioni previste dai commi 1 e 2, le modalità e i termini di trasmissione;</p> <p>c) le modalità e i termini per l'adozione e la comunicazione agli interessati dei provvedimenti da essa assunti;</p> <p>d) i termini entro i quali gli amministratori o i membri del consiglio di gestione depositano presso il registro delle imprese le deliberazioni e i provvedimenti indicati ai commi 1, 2, 5 e 6.</p> <p>8. Non si applica l'articolo 2409-<i>quater</i> del codice civile.</p>

COMMENTI

L'VIII Direttiva enuclea alcuni principi fondamentali in tema di designazione del revisore.

In particolare, le procedure di nomina dovrebbero *“assicurare l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione rispetto ai membri esecutivi dell'organo di amministrazione o all'organo di direzione dell'ente sottoposto alla revisione contabile”* (art. 37 dell'VIII Direttiva). Inoltre, con specifico riferimento agli enti di interesse pubblico, la proposta di nomina del revisore proveniente dall'organo di amministrazione o dall'organo di controllo dovrebbe essere *“basata su una raccomandazione formulata dal comitato per il controllo interno e per la revisione contabile”* (art. 41, comma 3, dell'VIII Direttiva).

L'VIII Direttiva evidenzia dunque la necessità di un confronto dialettico tra due diversi soggetti (organo di amministrazione o di controllo, da un lato, e comitato per il controllo interno e per la revisione contabile, dall'altro lato). Tale dialettica è finalizzata ad assicurare un'efficace verifica sulla scelta del revisore medesimo.

Sotto questo profilo, la disciplina vigente nel nostro ordinamento non può che essere considerata carente.

In proposito si ricorda che la disciplina vigente nell'ordinamento italiano per le società assoggettate al TUIF, come recentemente modificata dalla Legge Risparmio e dal D. Lgs. 303/2006, prevede all'art. 159 TUIF la nomina del revisore *“su proposta motivata dell'organo di controllo”*.

Nel processo di conferimento dell'incarico al revisore, dunque, manca una specifica previsione normativa che prescriva una qualsivoglia forma di confronto tra il collegio sindacale e l'organo gestionale.

A ben vedere, infatti, in assenza di una norma primaria che preveda l'obbligo di istituzione del comitato per il controllo interno e per la revisione contabile, la procedura di cui all'art. 159, comma 1, TUIF:

(i) determina rischi di influenza da parte dell'organo di controllo interno sul revisore, con inevitabili conseguenze sulla loro reciproca autonomia ed indipendenza;

(ii) non prevede alcun tipo di monitoraggio sulla proposta di nomina elaborata dal collegio sindacale;

(iii) affida la definizione dei termini contrattuali dell'incarico (incluso il corrispettivo) all'organo di controllo interno che, in linea di principio, non dovrebbe interessarsi di profili di carattere gestorio/operativo.

Sarebbe pertanto auspicabile in sede di recepimento dell'VIII Direttiva provvedere ad un'adequata modifica dell'art. 159, comma 1, TUIF al fine di garantire l'assoluta autonomia e separatezza tra il revisore e chi ne propone la nomina. Tale intervento, in conformità alla normativa comunitaria, dovrebbe essere coordinato con la prescrizione dell'art. 41 VIII Direttiva che prevede l'intervento sulla nomina del revisore da parte del comitato per il controllo interno e per la revisione contabile.

Da alcune parti è stato sollevato un possibile dubbio di compatibilità con l'VIII Direttiva del potere di conferimento d'ufficio dell'incarico da parte della Consob in caso di inerzia dell'emittente, attualmente previsto dall'art. 159 TUIF, tanto da proporre la soppressione.

Sul tema, è appena il caso di ricordare che il potere di Consob di conferire d'ufficio l'incarico di revisione in caso

di inerzia da parte della società è stato reintrodotta con il Decreto Correttivo alla Legge Risparmio (D. Lgs. 303/2006). Tale previsione era già contenuta nell'art. 2 DPR 136/75 e successivamente nell'art. 159, comma 6, TUIF ed è stata poi eliminata nella rivisitazione del TUIF ad opera della Legge Risparmio. Al fine di colmare tale lacuna è, per l'appunto, intervenuto l'art. 16 del Decreto Correttivo.

Ad avviso di Assirevi, in caso di società con strumenti finanziari ammessi alla negoziazione, l'assenza in capo a Consob del potere di conferire d'ufficio l'incarico potrebbe originare un possibile provvedimento di sospensione del titolo da parte di Borsa Italiana S.p.A., con conseguente negativa ricaduta sul mercato dei risparmiatori che si troverebbero senza un soggetto responsabile della revisione contabile, da un lato, e senza la possibilità di negoziare i titoli sul mercato, dall'altro lato.

Del resto, occorre ricordare che la mancanza di qualsivoglia previsione in ordine ad ipotesi di conferimento dell'incarico di revisione "d'ufficio" si riscontra già attualmente per le società obbligate al controllo contabile ai sensi del codice civile. Tale lacuna normativa genera, a ben vedere, conseguenze non trascurabili.

In effetti, dato l'interesse generale alla continuità della revisione, il revisore che ha esaurito il proprio incarico, pur in assenza di una espressa disciplina codicistica in materia di *prorogatio*, si trova frequentemente a proseguire nell'attività in assenza di una deliberazione dell'assemblea dei soci avente ad oggetto il rinnovo dell'incarico medesimo. In tali circostanze, il revisore non dispone di strumenti idonei ad obbligare la società ad adempiere alle previsioni normative e può unicamente sollecitare l'intervento del collegio sindacale nell'ambito dei suoi poteri di vigilanza sull'osservanza della legge.

L'Associazione auspica che le problematiche sopra richiamate siano tenute in debito conto nell'ambito del recepimento dell'VIII Direttiva, con riguardo sia al mantenimento del potere di conferimento d'ufficio in capo a Consob, sia all'eliminazione dell'incertezza in ordine al tema della *prorogatio*.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

Spagna

Normativa già allineata.

Revoca e dimissioni dei revisori legali o delle imprese di revisione contabile

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri assicurano che i revisori legali o le imprese di revisione contabile possano essere revocati solo per giusta causa. Divergenze di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione non costituiscono giusta causa di revoca.</p> <p>2. Gli Stati membri assicurano che l'ente sottoposto alla revisione contabile e il revisore legale o l'impresa di revisione contabile informino l'autorità o le autorità responsabili del controllo pubblico in merito alla revoca o alle dimissioni del revisore o dell'impresa di revisione durante il mandato, fornendo una spiegazione adeguata delle ragioni che le hanno motivate.</p>	<p>L'ordinamento italiano non prevede le dimissioni del revisore ma unicamente l'istituto della revoca per giusta causa che è contenuta nell'art. 2409-<i>quater</i>, comma 3, C.C. per quanto riguarda la revisione contabile delle società assoggettate alla disciplina del codice civile e nell'art. 159, commi 2, 5 e 6, TUIF con riferimento alla revisione contabile delle società assoggettate alla disciplina del TUIF.</p>

COMMENTI

Anche con riguardo alla disciplina in materia di revoca e dimissioni dei revisori, al pari che in tema di nomina, il recepimento dell'VIII Direttiva potrebbe rappresentare l'occasione per un intervento legislativo adeguato a risolvere le numerose problematiche riscontrate negli ultimi anni.

In primo luogo, con riferimento all'istituto della revoca, nel nostro ordinamento sono previste procedure diverse a seconda che la revoca riguardi incarichi di revisione su società con azioni quotate (art. 159 TUIF) o su società c.d. "chiuse" (art. 2049-*quater* C.C.).

Assirevi sottolinea la necessità di prevedere una disciplina unitaria in materia di revoca e di mantenere il potere di approvazione della delibera di revoca da parte del Tribunale o di Consob.

Sotto il primo profilo, è senz'altro opportuno che il procedimento di revoca del revisore sia omogeneo, a prescindere dalla circostanza che la società conferente l'incarico possa essere annoverata, o meno, tra gli enti di interesse pubblico.

Quanto invece all'opportunità di mantenere l'intervento del tribunale e di Consob sulla delibera di revoca, si rileva che, per evitare ipotesi di strumentalizzazione dell'istituto in esame, appare fondamentale il permanere di una qualche forma di controllo, indipendentemente da quale sia l'autorità che sarà designata ad espletarlo. Sarà comunque necessario fare in modo che detta procedura di controllo si svolga con una tempistica compatibile con le esigenze societarie.

Inoltre, con specifico riferimento all'attuale procedura di cui all'art. 2409-*quater* C.C., il Legislatore dovrebbe in ogni caso chiarire che l'approvazione da parte del Tribunale della delibera di revoca ha carattere di volontaria giurisdizione e non richiede necessariamente aspetti di controversia tra i soggetti interessati. Si tratta infatti di un tema che ha generato di recente contrastanti posizioni giurisprudenziali, con l'effetto di rendere incerta l'applicazione della norma in questione.

Sotto un profilo più operativo, appare necessario che la nuova disciplina chiarisca espressamente il momento in cui la revoca diviene efficace ed il revisore uscente si può ritenere sollevato dagli obblighi relativi all'adempimento dell'incarico.

In secondo luogo, occorrerebbe tenere nella debita considerazione che, secondo il Legislatore europeo, l'interruzione anticipata dell'incarico di revisione può essere determinata, non solo per scelta della società revisionata (revoca), ma anche su iniziativa del revisore (dimissioni).

L'ordinamento italiano, viceversa, non attribuisce in alcun caso al revisore la facoltà di recedere dall'incarico. Del resto, per le società quotate, anche in caso di revoca per giusta causa assunta d'ufficio dalla Consob (art. 159, comma

6, TUIF) non è contemplata alcuna possibilità di attivazione da parte del revisore che rimane un mero soggetto passivo delle scelte dell'assemblea della società revisionata o dell'Autorità di Vigilanza.

L'attuale impossibilità del revisore di svolgere un ruolo propositivo nell'interruzione dell'incarico potrebbe comportare ricadute negative sulla sua immagine e reputazione. In effetti, anche qualora la necessità di porre fine anticipatamente all'incarico venisse segnalata dal revisore, tale scelta sarebbe in ogni caso rimessa ad un atto formale della società emittente e il mercato percepirebbe il fenomeno come la conseguenza di una decisione del soggetto conferente l'incarico a seguito del riscontro da parte di quest'ultimo di situazioni non adeguate in capo al revisore. Inoltre, la circostanza che il revisore non possa attivarsi per porre anticipatamente fine al proprio mandato, potrebbe avere, in alcune ipotesi, effetti negativi sulla qualità della revisione e sull'indipendenza del revisore stesso.

Si pensi, ai casi in cui la società conferente l'incarico non provveda, per un protratto periodo di tempo, al pagamento dei corrispettivi pattuiti per la revisione contabile. In proposito, si ricorda che l'adeguata remunerazione dell'attività di revisione rappresenta uno degli elementi fondamentali a tutela dell'indipendenza, come affermato nei Principi di Revisione raccomandati da Consob. Peraltro, secondo l'ormai costante orientamento dottrinale e giurisprudenziale i crediti derivanti da corrispettivi per l'attività di revisione contabile hanno, a differenza di altri crediti di carattere professionale, natura meramente chirografaria e non privilegiata.

Sarebbe necessario dunque prevedere a favore delle società di revisione la facoltà di richiedere, in ipotesi specifiche e ben individuate in cui si riscontri il venir meno del requisito di indipendenza, l'interruzione unilaterale dell'incarico di revisione, ovviamente previa attivazione di una specifica procedura avanti le competenti autorità. Tale procedura dovrebbe essere analiticamente prevista dal decreto attuativo dell'VIII Direttiva.

Sempre in tema di dimissioni del revisore, non parrebbe condivisibile l'affermazione secondo cui in base alla disciplina vigente le dimissioni sarebbero già consentite in virtù dell'art. 1727 C.C. in tema di rinuncia del mandatario.

Ad avviso di Assirevi, infatti, la natura dell'incarico di revisione, in relazione alla cui stabilità sussiste un interesse ampio e generale, non consente di lasciare alla libera valutazione delle parti l'interruzione dello stesso.

Proprio per tale ragione, come sopra segnalato, occorre che la prospettata ipotesi di interruzione unilaterale dell'incarico intervenga in presenza di specifiche condizioni e sia soggetta a procedure di controllo da parte di un'autorità a ciò deputata.

Anche con riguardo alla fattispecie delle dimissioni, come per quella della revoca, appare inoltre necessario che la nuova disciplina chiarisca espressamente il momento in cui esse divengono efficaci ed il revisore uscente si può ritenere sollevato dagli obblighi relativi all'adempimento dell'incarico.

Da ultimo, con riferimento alla risoluzione consensuale del contratto, Assirevi sottolinea che tale rimedio risulta particolarmente difficile da controllare e, come tale, suscettibile di facili strumentalizzazioni.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Spagna

La normativa locale è più restrittiva dell'VIII Direttiva.

DISPOSIZIONI SPECIALI RIGUARDANTI LE REVISIONI LEGALI DEI CONTI DEGLI ENTI DI INTERESSE PUBBLICO

(Articoli da 39 a 43)

Articolo 39

Applicazione agli enti di interesse pubblico non quotati

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>Gli Stati membri possono esentare dall'applicazione di uno o più obblighi di cui al presente capo gli enti di interesse pubblico che non hanno emesso valori mobiliari ammessi alla negoziazione su un mercato regolamentato ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, punto 14), della Direttiva 2004/39/CE e i loro revisori legali o le loro imprese di revisione contabile.</p>	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti in materia.</p>

COMMENTI

L'VIII Direttiva concede la facoltà agli Stati membri di introdurre esenzioni per gli enti di interesse pubblico che non hanno valori mobiliari quotati (e per i relativi revisori o società di revisione) riguardo:

- alla predisposizione della relazione di trasparenza;
- all'istituzione del comitato per il controllo interno; e
- all'assoggettamento al controllo di qualità ogni 3 anni, anziché ogni 6.

Tenendo conto che gli enti di interesse pubblico che non hanno valori mobiliari ammessi alla negoziazione su un mercato regolamentato includono gli emittenti titoli diffusi, le banche e assicurazioni non quotate e le imprese di investimento, si ritiene che sia opportuno non utilizzare le facoltà di esenzione previste nella norma.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

Sono previste esenzioni in tema di relazione di trasparenza, rotazione e controlli di qualità.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Germania

Normativa già allineata.

Sono previste esenzioni in tema di indipendenza.

Spagna

Normativa già allineata.

Non sono previste esenzioni.

Articolo 40
Relazione di trasparenza

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri assicurano che i revisori legali e le imprese di revisione contabile che effettuano la revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico pubblichino sui loro siti web, entro tre mesi dalla fine di ogni esercizio finanziario, relazioni di trasparenza annuale che includano quanto meno le informazioni seguenti:</p> <p>a) una descrizione della loro struttura giuridica e di proprietà;</p> <p>b) quando l'impresa di revisione contabile appartiene ad una rete, una descrizione di tale rete e delle disposizioni giuridiche e strutturali che la regolano;</p> <p>c) una descrizione della loro struttura di governo;</p> <p>d) una descrizione del sistema interno di controllo della qualità ed una dichiarazione dell'organo di amministrazione o di direzione sull'efficacia del suo funzionamento;</p> <p>e) un'indicazione di quando si è svolto l'ultimo controllo della qualità di cui all'articolo 29;</p> <p>f) un elenco degli enti di interesse pubblico i cui conti sono stati oggetto della revisione legale ad opera dell'impresa di revisione contabile nell'esercizio finanziario passato;</p> <p>g) una dichiarazione sulle prassi intese a garantire l'indipendenza dell'impresa di revisione contabile, che confermi altresì che è stata effettuata una verifica interna di tale indipendenza;</p> <p>h) una dichiarazione sulla politica seguita dall'impresa di revisione contabile per quanto riguarda la formazione continua dei revisori legali di cui all'articolo 13;</p> <p>i) informazioni finanziarie sull'importanza dell'impresa di revisione contabile, quali il fatturato totale suddiviso tra corrispettivi per la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati e corrispettivi per altri servizi di verifica (assurance services), servizi di consulenza fiscale e altri servizi diversi dalla revisione contabile;</p> <p>j) informazioni sulla base per il calcolo della remunerazione dei soci.</p> <p>In circostanze eccezionali, gli Stati membri possono derogare al disposto di cui alla lettera f) nella misura necessaria a limitare una minaccia grave e imminente per la sicurezza personale di qualsiasi persona.</p>	<p>Art. 160, comma 1-bis, TUIF (Incompatibilità) Con il regolamento adottato ai sensi del comma 1, la Consob [...] stabilisce le forme di pubblicità dei compensi che la società di revisione e le entità appartenenti alla sua rete hanno percepito, distintamente, per incarichi di revisione e per la prestazione di altri servizi, indicati per tipo o categoria. [...]</p> <p>Art. 149-duodecies RE (Pubblicità dei corrispettivi)</p> <p>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:</p> <p>a) dalla società di revisione, per la prestazione di servizi di revisione;</p> <p>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;</p> <p>c) dalle entità appartenenti alla rete della società di revisione, per la prestazione di servizi, suddivisi per tipologia.</p> <p>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.</p> <p>Principio di Indipendenza</p> <p>4.5.2.2 Coinvolgimento dell'Organo di Controllo [...]</p> <p>In presenza di un'Entità di Interesse Pubblico il Revisore deve almeno una volta l'anno:</p> <p>a) comunicare all'Organo di Controllo, per iscritto, l'importo totale dei corrispettivi derivanti dalla prestazione nel periodo di riferimento di tutti i servizi resi dal Revisore o dai soggetti appartenenti alla sua Rete al Soggetto Sottoposto a Revisione ed alle sue Consociate.</p> <p>A tal fine, il totale dei corrispettivi percepiti deve essere suddiviso secondo quattro categorie:</p> <p>i) Servizi di Revisione;</p> <p>ii) Servizi di Attestazione;</p> <p>iii) Servizi di consulenza fiscale;</p> <p>iv) Servizi Diversi dalla Revisione.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>Nell'ambito di ogni categoria per ogni voce deve essere indicato anche l'importo registrato alla voce corrispondente per il periodo di riferimento precedente. Inoltre, va presentata una ripartizione in percentuale dei corrispettivi suddivisi tra le diverse categorie. L'Organo di Controllo potrà chiedere che siano poste in essere ulteriori misure di salvaguardia dell'indipendenza del Revisore. [...]</p>

COMMENTI

Occorre introdurre nell'ordinamento italiano l'obbligo della pubblicazione della relazione di trasparenza per i revisori di enti di interesse pubblico.

Parte delle informazioni che devono essere incluse in tale relazione rientrano in quelle già attualmente fornite alla Consob dalle società di revisione iscritte all'Albo Speciale.

Nel definire la natura, l'estensione e il livello di dettaglio delle informazioni da fornire nella relazione di trasparenza occorre considerare i profili di confidenzialità, sensibilità e opportuna divulgazione delle informazioni medesime. Il tutto, tenuto conto dell'ampia diffusione conseguente alla prevista pubblicazione sul sito *web* della società di revisione.

Aspetti particolari che richiedono implementazioni specifiche riguardano i seguenti punti dell'art. 41 comma 1:

- (a) occorre stabilire nel dettaglio le informazioni da fornire sulla struttura giuridica e di proprietà e, in presenza di una catena di controllo, il livello al quale occorre fare riferimento;
- (b) occorre definire un livello minimo ed omogeneo delle informazioni da fornire con riferimento alla rete di appartenenza e delle disposizioni giuridiche e strutturali che la regolano;
- (d) con riguardo alla dichiarazione dell'organo di amministrazione o di direzione sul funzionamento del sistema interno di controllo della qualità, occorre precisare se si tratta di un documento autonomo allegato alla dichiarazione di trasparenza e firmato da tutti i componenti dell'organo di amministrazione/direzione (o dal Presidente di tale organo), ovvero se sia sufficiente una dichiarazione nel corpo della relazione di trasparenza, che deve essere firmata dal revisore/impresa di revisione;
- (i) la suddivisione del fatturato totale richiesta dalla lettera in commento è diversa da quella attualmente contenuta dal RE, mentre è analoga a quella fornita dal Principio di Indipendenza al par. 4.5.2.2. Nel Principio di Indipendenza si parla infatti di "*servizi di attestazione*" e nell'VIII Direttiva di "*altri servizi di verifica (assurance service)*".

In ogni caso appare opportuno che il legislatore deleghi alla regolamentazione secondaria la definizione di uno schema comune da seguire per la redazione della relazione di trasparenza.

Da ultimo Assirevi sottolinea l'opportunità di estendere la deroga prevista dall'ultimo periodo del comma 1 anche all'obbligo previsto dal comma 1, lett. i). Tale ultima disposizione ha infatti ad oggetto informazioni che, in circostanze eccezionali, potrebbero risultare sensibili.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

E' prevista la relazione di trasparenza a partire dai bilanci con chiusura successiva al 1 giugno 2008 solo per i revisori/società di revisione di società quotate e istituzioni finanziarie. La relazione deve essere pubblicata entro 3 mesi dalla chiusura dell'esercizio e contiene tutte le informazioni previste dall'art. 40, comma 1, dell'VIII Direttiva ed in più la descrizione della struttura direzionale

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Il POB il 4 aprile 2008 ha pubblicato un regolamento, lo *Statutory Auditors Instrument 2008* (POB 01/2008), avente decorrenza 6 aprile 2008 che introduce l'obbligo per i revisori che effettuano la revisione legale di enti di interesse pubblico di predisporre una relazione di trasparenza a partire dagli esercizi con inizio a partire dal 6 aprile 2008. Il contenuto della relazione di trasparenza previsto nell'allegato al documento è in linea con quanto previsto dall'art. 40, comma 1, dell'VIII Direttiva, compresa la possibilità di omettere le informazioni relative agli enti di interesse pubblico revisionati in caso di minaccia per la sicurezza personale di qualsiasi persona. La relazione di trasparenza deve essere approvata e firmata dal revisore/impresa di revisione.

La relazione di trasparenza deve essere pubblicata sul sito web del revisore entro tre mesi dalla chiusura dell'esercizio e deve rimanere disponibile per almeno due anni. Inoltre una copia della stessa deve essere inviata al POB contemporaneamente alla sua pubblicazione sul sito *web*.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
2. La relazione di trasparenza è firmata dal revisore legale o dall'impresa di revisione contabile, a seconda dei casi. Tale firma può ad esempio essere una firma elettronica quale definita nell'articolo 2, punto 1), della Direttiva 1999/93/CE.	Per quanto concerne la firma elettronica si rimanda al D. Lgs. 82/2005 ed alle regole tecniche di cui all'articolo 71 del medesimo decreto.

COMMENTI

Si ritiene che, nel caso di imprese di revisione contabile, la firma debba essere quella del legale rappresentante.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Non previsto.

Gran Bretagna

Non previsto.

Germania

Non previsto.

Spagna

Non previsto.

Comitato per il controllo interno e per la revisione contabile

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Ciascun ente di interesse pubblico è dotato di un comitato per il controllo interno e per la revisione contabile. Gli Stati membri stabiliscono se il comitato debba essere composto dai membri non esecutivi dell'organo di amministrazione e/o dai membri dell'organo di controllo dell'ente stesso sottoposto a revisione e/o da membri designati dall'assemblea generale degli azionisti. Almeno un membro del comitato deve essere indipendente e competente in materia di contabilità e/o di revisione contabile.</p> <p>Gli Stati membri possono permettere che negli enti di interesse pubblico che soddisfano i criteri dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2003/71/CE le funzioni assegnate al comitato per il controllo interno e per la revisione contabile siano svolte dall'organo di amministrazione o di controllo nel suo insieme, a condizione, almeno, che quando il presidente di tale organo è un membro con incarichi esecutivi, non sia presidente del comitato per il controllo interno e per la revisione contabile.</p>	<p>Art. 8 Codice di Autodisciplina (Sistema di controllo interno)</p> <p>8.P.4. Il consiglio di amministrazione assicura che le proprie valutazioni e decisioni relative al sistema di controllo interno, alla approvazione dei bilanci e delle relazioni semestrali ed ai rapporti tra l'emittente ed il revisore esterno siano supportate da un'adeguata attività istruttoria. A tal fine il consiglio di amministrazione costituisce un comitato per il controllo interno, composto da amministratori non esecutivi, la maggioranza dei quali indipendenti. Se l'emittente è controllato da altra società quotata, il comitato per il controllo interno è composto esclusivamente da amministratori indipendenti. Almeno un componente del comitato possiede una adeguata esperienza in materia contabile e finanziaria, da valutarsi dal consiglio di amministrazione al momento della nomina.</p> <p>[...]</p> <p>8.C.1. Il consiglio di amministrazione, con l'assistenza del comitato per il controllo interno:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) definisce le linee di indirizzo del sistema di controllo interno, in modo che i principali rischi afferenti all'emittente e alle sue controllate risultino correttamente identificati, nonché adeguatamente misurati, gestiti e monitorati, determinando inoltre criteri di compatibilità di tali rischi con una sana e corretta gestione dell'impresa; b) individua un amministratore esecutivo (di norma, uno degli amministratori delegati) incaricato di sovrintendere alla funzionalità del sistema di controllo interno; c) valuta, con cadenza almeno annuale, l'adeguatezza, l'efficacia e l'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno; d) descrive, nella relazione sul governo societario, gli elementi essenziali del sistema di controllo interno, esprimendo la propria valutazione sull'adeguatezza complessiva dello stesso. <p>Il consiglio di amministrazione, inoltre, su proposta dell'amministratore esecutivo incaricato di sovrintendere alla funzionalità del sistema di controllo interno e sentito il parere del comitato per il controllo interno, nomina e revoca uno o più soggetti preposti al controllo interno e</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>ne definisce la remunerazione coerentemente con le politiche aziendali. [...]</p> <p>8.C.4. Ai lavori del comitato per il controllo interno partecipa il presidente del collegio sindacale o altro sindaco da lui designato.</p> <p>L'art. 24 della Legge Comunitaria 2007 prevede che il Governo sia delegato a recepire l'VIII Direttiva secondo alcuni principi e criteri, fra cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la <i>“previsione, nell'introduzione del comitato per il controllo interno e per la revisione contabile, di cui all'articolo 41 della direttiva 2006/43/CE, di soluzioni che consentano alle società di evitare per quanto possibile la moltiplicazione di organi sociali”</i>; - il <i>“coordinamento delle funzioni rispettive del revisore e del collegio sindacale”</i>. <p>Come ricordato nell'Introduzione e in commento all'art. 1, il disegno di legge comunitaria per l'anno 2008, attualmente all'esame del Parlamento e destinato a divenire legge entro la fine dell'esercizio, contiene una delega al recepimento dell'VIII Direttiva di carattere generale e non prevede, a differenza della Legge Comunitaria 2007, specifici criteri di attuazione dello stesso.</p>

COMMENTI

In linea generale, il recepimento dell'VIII Direttiva potrebbe rappresentare l'occasione per procedere ad una razionalizzazione e semplificazione della disciplina in tema di *governance* attualmente vigente nel nostro ordinamento. A tal fine, sarebbe innanzitutto necessario chiarire la ripartizione di ruoli, funzioni e responsabilità tra organo di controllo, comitato per il controllo interno, dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari ex art. 154-bis TUIF, sovrintendente al sistema di controllo interno di cui al Codice di Autodisciplina e organismo di vigilanza ai sensi della D. Lgs. 231/2001.

Con specifico riferimento al comitato per il controllo interno e la revisione contabile, si ricorda che attualmente l'istituzione di un comitato con funzioni simili a quelle indicate nell'art. 41 dell'VIII Direttiva è prevista dal Codice di Autodisciplina. L'adozione di tale Codice è peraltro volontaria e limitata alle sole società con azioni quotate.

Alla luce di quanto previsto dalla disposizione dell'VIII Direttiva qui in commento, occorre inserire a livello di normativa primaria una disposizione che preveda per gli enti di interesse pubblico l'istituzione di detto comitato.

Le caratteristiche del comitato per il controllo interno delineate dal Codice di Autodisciplina potrebbero costituire una buona base per il recepimento della disciplina comunitaria.

Occorre però considerare che, in base a tale documento di autoregolamentazione, il comitato per il controllo interno è composto da amministratori non esecutivi, la maggioranza dei quali indipendenti, senza possibilità che allo stesso prendano parte membri dell'organo di controllo o designati direttamente dall'assemblea, come viceversa consentito dalla normativa comunitaria.

In proposito, il punto 8.C.4. Codice di Autodisciplina si limita a prevedere che *“ai lavori del comitato per il controllo interno partecipa il presidente del collegio sindacale o altro sindaco da lui designato”*.

Inoltre, il Codice di Autodisciplina prevede che *“almeno un componente del comitato possiede un'adeguata esperienza in materia contabile e finanziaria”*, senza alcun accenno all'esperienza in materia di revisione contabile, richiesta invece dalla normativa comunitaria.

Anche la scelta della composizione che si vorrà attribuire al comitato per il controllo interno dovrebbe rispondere a tale logica. In effetti, è auspicabile che al comitato per il controllo interno vengano assegnati compiti ben definiti e

distinti da quelli degli altri organi e comitati della società. Tutto ciò, al fine di evitare possibili sovrapposizioni di competenze tra detti soggetti e, in particolare, tra il comitato per il controllo interno e l'organo di controllo.

Occorre altresì valutare l'opportunità di avvalersi della facoltà prevista dall'ultima parte del comma 1 dell'art. 41, secondo cui le funzioni proprie del comitato per il controllo interno e per la revisione contabile potrebbero essere delegate all'organo di amministrazione (che nell'espletamento di tali funzioni deve essere presieduto da un membro non esecutivo) o all'organo di controllo.

Tale facoltà riguarda le società individuabili secondo i parametri indicati all'art. 2, par. 1 lett. f) della Direttiva 2003/71/CE (*"società che in base al loro più recente bilancio annuale o consolidato soddisfano almeno due dei tre criteri seguenti: numero medio di dipendenti nel corso dell'esercizio inferiore a 250, totale dello stato patrimoniale non superiore a 43.000.000 di EUR e fatturato annuo netto non superiore a 50.000.000 di EUR"*).

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

E' probabile che l'obbligo di istituzione del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile verrà previsto solo per le società quotate. Attualmente esiste il c.d. "rapporto *Viénot*" che tratta l'argomento, fornendo linee guida sull'indipendenza dei membri dell'*audit committee*.

Gran Bretagna

In base al *Combined Code Companies* le società che non istituiscono l'*audit committee* devono spiegare i motivi della scelta. Se istituito, tale comitato deve essere composto da membri non esecutivi e, in parte, anche indipendenti.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Il BilMoG prevede che gli enti di interesse pubblico attualmente sprovvisti di un *supervisory board* (*Aufsichtsrat/Verwaltungsrat*) saranno obbligati ad avere un *audit committee* e che almeno un membro del *supervisory board* degli enti di interesse pubblico dovrà essere indipendente ed esperto in materia di contabilità o revisione contabile.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

L'*audit committee* è previsto solo per le società quotate; la maggioranza dei membri deve essere non esecutiva e indipendente e non è previsto che essi abbiano competenze in materia di contabilità e/o di revisione contabile.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>2. Fatta salva la responsabilità dei membri dell'organo di amministrazione, di direzione o di controllo o di altri membri designati dall'assemblea generale degli azionisti dell'ente sottoposto a revisione, il comitato per il controllo interno e per la revisione contabile è incaricato tra l'altro:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) di monitorare il processo di informativa finanziaria; b) di controllare l'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di gestione del rischio; c) di monitorare la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati; d) di verificare e monitorare l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile, in 	<p>Art. 149 TUIF (Doveri)</p> <p>1. Il collegio sindacale vigila:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo; b) sul rispetto dei principi di corretta amministrazione; c) sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione; c-bis) sulle modalità di concreta attuazione delle regole di governo societario previste da codici di comportamento redatti da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria, cui la società, mediante informativa al pubblico,

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>particolare per quanto concerne la prestazione di servizi aggiuntivi all'ente sottoposto alla revisione contabile.</p>	<p>dichiara di attenersi;</p> <p>d) sull'adeguatezza delle disposizioni impartite dalla società alle società controllate ai sensi dell'articolo 114, comma 2.</p> <p>[...]</p> <p>Art. 8 Codice di Autodisciplina (Sistema di controllo interno)</p> <p>[...]</p> <p>8.C.3. Il comitato per il controllo interno, oltre ad assistere il consiglio di amministrazione nell'espletamento dei compiti indicati nel criterio 8.C.1:</p> <p>a) valuta, unitamente al dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari ed ai revisori, il corretto utilizzo dei principi contabili e, nel caso di gruppi, la loro omogeneità ai fini della redazione del bilancio consolidato;</p> <p>b) su richiesta dell'amministratore esecutivo all'uopo incaricato esprime pareri su specifici aspetti inerenti alla identificazione dei principali rischi aziendali nonché alla progettazione, realizzazione e gestione del sistema di controllo interno;</p> <p>c) esamina il piano di lavoro preparato dai preposti al controllo interno nonché le relazioni periodiche da essi predisposte;</p> <p>d) valuta le proposte formulate dalle società di revisione per ottenere l'affidamento del relativo incarico, nonché il piano di lavoro predisposto per la revisione e i risultati esposti nella relazione e nella eventuale lettera di suggerimenti;</p> <p>e) vigila sull'efficacia del processo di revisione contabile;</p> <p>f) svolge gli ulteriori compiti che gli vengono attribuiti dal consiglio di amministrazione;</p> <p>g) riferisce al consiglio, almeno semestralmente, in occasione dell'approvazione del bilancio e della relazione semestrale, sull'attività svolta nonché sull'adeguatezza del sistema di controllo interno.</p> <p>[...]</p> <p>8.C.6. I preposti al controllo interno:</p> <p>[...]</p> <p>e) riferiscono del loro operato al comitato per il controllo interno ed al collegio sindacale; può, inoltre, essere previsto che essi riferiscano anche all'amministratore esecutivo incaricato di sovrintendere alla funzionalità del sistema di controllo interno. In particolare, essi riferiscono circa le modalità con cui viene condotta la gestione dei rischi, nonché sul rispetto dei piani definiti per il loro contenimento ed esprimono la loro valutazione sull'idoneità del sistema di controllo interno a</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>conseguire un accettabile profilo di rischio complessivo. [...]</p> <p>Art. 10 Codice di Autodisciplina (Sindaci) [...]</p> <p>10.C.5. Il collegio sindacale vigila sull'indipendenza della società di revisione, verificando tanto il rispetto delle disposizioni normative in materia, quanto la natura e l'entità dei servizi diversi dal controllo contabile prestati all'emittente ed alle sue controllate da parte della stessa società di revisione e delle entità appartenenti alla rete della medesima. [...]</p>

COMMENTI

I compiti attualmente previsti dal Codice di Autodisciplina per il comitato per il controllo interno non sono perfettamente coincidenti con quelli attribuiti dall'VIII Direttiva al comitato per il controllo interno e per la revisione contabile.

In effetti, alcune delle funzioni individuate dalla norma in commento attualmente sono poste a carico dell'organo di controllo.

Si pensi, a titolo esemplificativo, al controllo sull'adeguatezza ed affidabilità del sistema di controllo interno e di gestione di rischio. In base alla normativa vigente, tale funzione è demandata al collegio sindacale (art. 149, comma 1, TUIF). Il comitato per il controllo interno può eventualmente esprimere pareri solo su specifica richiesta degli amministratori.

Ed ancora, si consideri che la verifica/monitoraggio dell'indipendenza dei revisori è demandata, in base al Codice di Autodisciplina (10.C.5), al collegio sindacale, senza che sia previsto alcun coinvolgimento in proposito del comitato per il controllo interno.

Analogamente, anche il Codice di Autodisciplina presenta dei disallineamenti con la normativa vigente. Ad esempio, il Codice di Autodisciplina attribuisce al comitato per il controllo interno le competenze di valutare le proposte formulate dalla società di revisione per l'affidamento dell'incarico. Come noto, si tratta di una funzione assegnata dalla Legge Risparmio all'organo di controllo (art. 159, comma 1, TUIF).

Come sopra evidenziato, il recepimento dell'art. 41 dell'VIII Direttiva costituisce l'occasione per una rivisitazione della disciplina vigente in materia di *governance* e controlli.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Non previsto.

Gran Bretagna

Previsto con compiti in linea con quelli illustrati all'art. 41, comma 2.

Germania

Non previsto.

Il BilMoG prevede la modifica della normativa inerente le società quotate al fine di introdurre l'obbligo di un *audit committee* incaricato di monitorare: il processo di informativa finanziaria, l'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna e di gestione del rischio e la revisione legale dei conti.

Spagna

Previsto con il compito di monitorare l'*internal audit*, il sistema di controllo interno e quello di *financial report*.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>3. In un ente di interesse pubblico la proposta dell'organo di amministrazione o dell'organo di controllo di designare un revisore legale o un'impresa di revisione contabile è basata su una raccomandazione formulata dal comitato per il controllo interno e per la revisione contabile.</p>	<p>Art. 2409-<i>quater</i>, comma 1, C.C. (Conferimento e revoca dell'incarico) [...] l'incarico del controllo contabile è conferito dall'assemblea, sentito il Collegio sindacale, la quale determina il corrispettivo spettante al revisore o alla società di revisione per l'intera durata dell'incarico.</p> <p>Art. 159, comma 1, TUIF (Conferimento e revoca dell'incarico) L'assemblea, in occasione dell'approvazione del bilancio o della convocazione annuale prevista dall'articolo 2364-<i>bis</i>, secondo comma, del codice civile, su proposta motivata dell'organo di controllo conferisce l'incarico di revisione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato ad una società di revisione iscritta nell'albo speciale previsto dall'articolo 161 approvandone il compenso. [...]</p>

COMMENTI

La formulazione dell'VIII Direttiva, che richiede, per gli enti di interesse pubblico, una "raccomandazione" formulata dal comitato per il controllo interno all'organo di amministrazione o all'organo di controllo sulla nomina del revisore, evidenzia uno scostamento rispetto alla disciplina attualmente vigente. Occorrerà pertanto adeguarsi alla previsione comunitaria. Sul punto si rinvia al commento all'art. 37.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Compito non previsto.

Gran Bretagna

Compito previsto.

Germania

Compito previsto dal BilMoG.

Spagna

Compito previsto.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>4. Il revisore legale o l'impresa di revisione contabile presenta una relazione al comitato per il controllo interno e per la revisione contabile sulle questioni fondamentali emerse in sede di revisione legale, in particolare su importanti lacune nel controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria.</p>	<p>PR 260 (Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance) [...]</p> <p>11. Il revisore deve considerare i fatti e le circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance che emergono nel corso della revisione del bilancio e comunicarli alle persone che hanno tali responsabilità. Normalmente tali fatti e</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>circostanze comprendono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l’approccio e le finalità generali della revisione del bilancio secondo i principi di revisione adottati, compresa ogni eventuale limitazione o ogni obbligo aggiuntivo; - la scelta di principi e criteri contabili rilevanti, o la loro modifica, che hanno, o potrebbero avere, effetti significativi sul bilancio; - il potenziale effetto di rischi significativi che debbano essere evidenziati in bilancio, come per esempio contenziosi pendenti; - correzioni proposte a seguito dello svolgimento dell’attività di revisione, che siano state o meno recepite dalla società e che hanno, o possono avere, un effetto significativo sul bilancio; - incertezze significative collegate ad eventi e condizioni che possono porre in dubbio la continuità aziendale; - disaccordi con la Direzione aziendale su questioni che, singolarmente o nel loro insieme, possono essere rilevanti per il bilancio e/o per la relazione del revisore sul bilancio stesso. Tale circostanza comporta che, nell’individuazione degli interlocutori responsabili delle attività di governance cui indirizzare tali comunicazioni, il revisore consideri la rilevanza di quanto segnalato e l’avvenuta o mancata soluzione del disaccordo; - rilievi e richiami d’informativa previsti nella relazione del revisore; - rilevanti punti di debolezza nel sistema di controllo interno, problemi connessi alla integrità della Direzione aziendale e frodi che la coinvolgono e ogni altro argomento che richieda l’attenzione delle persone che hanno responsabilità di governance; - ogni altro argomento concordato nella lettera di incarico.

COMMENTI

Una comunicazione di tal genere è già prevista nel PR 260 – Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di *governance*.

In particolare, nel par. 11 di tale documento sono elencati i fatti e le circostanze che devono essere comunicate dal revisore alle persone che hanno responsabilità di *governance* (individuabili, normalmente, nell’organo di amministrazione e di controllo), ivi inclusi gli eventuali punti di debolezza del sistema di controllo interno.

Alla luce del recepimento dei principi di revisione internazionali potrebbe non essere necessaria una specifica modifica normativa per il recepimento di tale disposizione ma si potrebbe fare riferimento agli obblighi ivi previsti.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Se una società decide volontariamente di istituire l'*audit committee*, il revisore legale può presentargli le questioni fondamentali emerse in sede di revisione.

Gran Bretagna

Obbligo previsto.

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha introdotto l'obbligo di una relazione annuale all'*audit committee* in cui si conferma l'indipendenza, si descrivono i servizi forniti diversi da quelli di revisione legale, le minacce all'indipendenza e le relative misure di salvaguardia, le lacune nel controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria, nonché ogni altra problematica significativa risultante dall'attività di revisione legale.

Germania

Obbligo non previsto.

Spagna

Obbligo previsto.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>5. Gli Stati membri possono consentire o stabilire che le disposizioni di cui ai paragrafi da 1 a 4 non si applichino agli enti di interesse pubblico aventi un organo che svolge funzioni equivalenti a quelle di un comitato per il controllo interno e per la revisione contabile, istituito e operante in conformità di disposizioni vigenti nello Stato membro in cui è registrato l'ente da sottoporre a revisione contabile. In tal caso l'ente comunica qual è l'organo che svolge tali funzioni e ne rende pubblica la composizione.</p>	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

COMMENTI

Come segnalato in commento al comma 1, è essenziale, specie per gli enti di interesse pubblico, che vi sia chiarezza in ordine ai compiti, ruoli e responsabilità dei soggetti che svolgono, a vario titolo, funzioni di controllo nella società. Conseguentemente, la facoltà lasciata agli Stati membri dal comma in esame, se utilizzata dal legislatore italiano, dovrebbe essere implementata mediante un efficace coordinamento delle norme esistenti che regolamentano le competenze dell'organo di amministrazione e controllo. In particolare ove la scelta sia di attribuire le funzioni del comitato di controllo interno al collegio sindacale, occorrerà precisare meglio i compiti e le funzioni demandate a tale organo.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Facoltà non prevista.

Gran Bretagna

Facoltà prevista.

Germania

Facoltà non prevista.

Spagna

Facoltà non prevista.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>6. Gli Stati membri possono esentare dall'obbligo di istituire un comitato per il controllo interno e per la revisione contabile:</p> <p>a) gli enti di interesse pubblico che costituiscono imprese figlie ai sensi dell'articolo 1 della direttiva 83/349/CEE, se l'ente soddisfa, a livello di gruppo, i requisiti di cui ai paragrafi da 1 a 4 del presente articolo;</p> <p>b) gli enti di interesse pubblico che costituiscono organismi di investimento collettivo quali definiti nell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 85/611/CEE. Gli Stati membri possono altresì esentare gli enti di interesse pubblico il cui oggetto esclusivo è l'investimento collettivo dei capitali versati dal pubblico, il cui funzionamento è soggetto al principio della ripartizione dei rischi e che non cercano di acquisire il controllo legale o gestionale di uno qualsiasi degli emittenti degli investimenti sottostanti, a condizione che detti organismi d'investimento collettivo siano autorizzati e assoggettati alla vigilanza delle autorità competenti e che dispongano di un depositario avente funzioni equivalenti a quelle previste dalla direttiva 85/611/CEE;</p> <p>c) gli enti di interesse pubblico la cui unica attività consiste nell'emettere valori mobiliari a fronte di operazioni di cartolarizzazione quali definiti nell'articolo 2, punto 5), del regolamento (CE) n. 809/2004 della Commissione (2). In tali casi lo Stato membro esige che l'ente in questione illustri al pubblico i motivi per cui ritiene non opportuno disporre di un comitato per il controllo interno e per la revisione contabile ovvero di un organo di amministrazione o di controllo incaricato di svolgere le funzioni di comitato per il controllo interno e per la revisione contabile;</p> <p>d) gli enti creditizi ai sensi dell'articolo 1, punto 1), della direttiva 2000/12/CE le cui azioni non sono ammesse alla negoziazione in un mercato regolamentato di uno Stato membro a norma dell'articolo 4, paragrafo 1, punto 14), della direttiva 2004/39/CE e che hanno, in modo continuo o ripetuto, emesso esclusivamente titoli di debito, purché il totale dell'importo nominale di tutti i titoli in questione resti inferiore a 100 000 000 EUR, e che non abbiano pubblicato un prospetto a norma della direttiva 2003/71/CE.</p>	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

COMMENTI

In considerazione delle tipologie di attività svolte dai soggetti elencati nel comma in esame, non sembrerebbe opportuno utilizzare la facoltà di esenzione ivi prevista.

Articolo 42
Indipendenza

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. In aggiunta alle disposizioni di cui agli articoli 22 e 24, gli Stati membri assicurano che i revisori legali o le imprese di revisione contabile che effettuano la revisione legale dei conti di un ente di interesse pubblico:</p> <p>a) confermino ogni anno per iscritto al comitato per il controllo interno e per la revisione contabile la loro indipendenza dall'ente di interesse pubblico sottoposto alla revisione contabile;</p> <p>b) comunichino ogni anno al comitato per il controllo interno e per la revisione contabile gli eventuali servizi supplementari forniti all'ente sottoposto alla revisione contabile; e</p> <p>c) discutano con il comitato per il controllo interno e per la revisione contabile i rischi alla loro indipendenza e le misure applicate per limitare tali rischi, da essi documentati a norma dell'articolo 22, paragrafo 3.</p>	<p>La vigente disciplina applicabile alle società assoggettate al TUIF prevede all'art. 149-<i>duodecies</i> RE la pubblicità dei corrispettivi a fronte dei servizi prestati dalla società di revisione e da entità appartenenti alla rete. Inoltre l'art. 149-<i>ter</i> RE richiede di dotarsi "<i>di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni di incompatibilità di cui all'articolo 160 del Testo unico e di cui al presente Capo, nonché le altre situazioni che possono comprometterne l'indipendenza, avuto riguardo a quanto previsto dai principi applicabili in materia di indipendenza</i>".</p> <p>Infine, il Principio di Indipendenza al punto 4.5.2.2 prevede che:</p> <p>In presenza di un'Entità di Interesse Pubblico il Revisore deve almeno una volta l'anno:</p> <p>a) comunicare all'Organo di Controllo, per iscritto, l'importo totale dei corrispettivi derivanti dalla prestazione nel periodo di riferimento di tutti i servizi resi dal Revisore o dai soggetti appartenenti alla sua Rete al Soggetto Sottoposto a Revisione ed alle sue Consociate.</p> <p>A tal fine, il totale dei corrispettivi percepiti deve essere suddiviso secondo quattro categorie:</p> <p>i) Servizi di Revisione;</p> <p>ii) Servizi di Attestazione;</p> <p>iii) Servizi di consulenza fiscale;</p> <p>iv) Servizi Diversi dalla Revisione.</p> <p>Nell'ambito di ogni categoria per ogni voce deve essere indicato anche l'importo registrato alla voce corrispondente per il periodo di riferimento precedente. Inoltre, va presentata una ripartizione in percentuale dei corrispettivi suddivisi tra le diverse categorie.</p> <p>L'Organo di Controllo potrà chiedere che siano poste in essere ulteriori misure di salvaguardia dell'indipendenza del Revisore.</p> <p>b) Dichiarare per iscritto all'Organo di Controllo alternativamente che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - secondo il suo giudizio professionale, il Revisore si considera indipendente ai sensi dei requisiti regolamentari e professionali e pertanto ritiene la sua obiettività non compromessa; - egli teme che la sua indipendenza e obiettività possa essere compromessa; <p>c) chiedere di incontrare l'Organo di Controllo per</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p>discutere le questioni di cui sopra. Si ricorda infine il punto 10.C.5 Codice di Autodisciplina che attribuisce al collegio sindacale la vigilanza sull'indipendenza della società di revisione anche mediante monitoraggio dei servizi diversi dalla revisione prestati al soggetto conferente l'incarico e alle sue controllate.</p>
<p>2. Gli Stati membri provvedono affinché il responsabile o i responsabili della revisione legale di un ente sia/siano sostituito/i nell'incarico di revisione legale dei conti entro sette anni dalla data di designazione e possa/possano nuovamente partecipare all'incarico di revisione legale dell'ente decorso un periodo minimo di due anni dall'avvenuta sostituzione.</p>	<p>La disciplina della <i>partner rotation</i> è contenuta nell'art. 160, comma 1-<i>quater</i>, TUIF, secondo cui <i>“l'incarico di responsabile della revisione dei bilanci di una stessa società non può essere esercitato dalla medesima persona per un periodo eccedente sei esercizi sociali, né questa persona può assumere nuovamente tale incarico, neppure per conto di una diversa società di revisione, se non siano decorsi almeno tre anni dalla cessazione del precedente. La persona medesima, al termine di tale incarico svolto per sei esercizi, non potrà assumere né continuare ad esercitare incarichi relativi alla revisione dei bilanci di società controllate dalla suddetta società, di società ad essa collegate, che la controllano o sono sottoposte a comune controllo, se non siano decorsi almeno tre anni”</i>. Il Principio di Indipendenza si occupa di tale argomento al punto 5.10.</p>
<p>3. Il revisore legale o il responsabile della revisione legale per conto di un'impresa di revisione contabile non sono autorizzati ad accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto alla revisione contabile prima che sia trascorso un periodo di almeno due anni dalle loro dimissioni dall'incarico di revisione legale dei conti in qualità di revisore o di responsabile della revisione.</p>	<p>La disciplina del <i>cooling-off period</i> del revisore è contenuta nell'art. 160, comma 1-<i>quinqies</i>, TUIF, in base al quale <i>“Coloro che hanno preso parte alla revisione del bilancio di una società con funzioni di direzione e supervisione, i soci e gli amministratori della società di revisione alla quale è stato conferito l'incarico di revisione e delle società da essa controllate o che la controllano non possono rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione e controllo nella società che ha conferito l'incarico di revisione e nelle società da essa controllate o che la controllano, né possono prestare lavoro autonomo o subordinato in favore delle medesime società svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo, se non sia decorso almeno un triennio dalla scadenza o dalla revoca dell'incarico, ovvero dal momento in cui abbiano cessato di essere soci, amministratori o dipendenti della società di revisione e delle società da essa controllate o che la controllano. Si applica la nozione di controllo di cui all'articolo 93”</i>. Il Principio di Indipendenza si occupa di tale argomento al punto 5.4 prevedendo, in particolare, che <i>“una persona che si trova in una posizione tale da poter</i></p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
	<p><i>influenzare il risultato della Revisione (vale a dire qualsiasi persona che rientri nell'ambito definito nel paragrafo 4.3) non deve essere membro di un organo di amministrazione o di un Organo di Controllo di un Soggetto Sottoposto a Revisione. Questa persona non deve neppure essere membro di uno di tali organi in una entità che detiene, direttamente o indirettamente, almeno il 20% dei diritti di voto nel Soggetto Sottoposto a Revisione, o nella quale il Soggetto Sottoposto a Revisione detenga, direttamente o indirettamente, almeno il 20% dei diritti di voto".</i></p>

COMMENTI

Con riferimento a quanto previsto al comma 1 dell'articolo in esame, come sopra segnalato, il paragrafo 4.5.2.2 del Principio di Indipendenza prevede dichiarazioni e verifiche ad opera dell'organo di controllo simili a quelle richieste dall'VIII Direttiva.

Occorre tuttavia introdurre una previsione a livello di normativa primaria e, conseguentemente, coordinare con le nuove disposizioni il contenuto del Principio di Indipendenza. Ciò tenuto anche conto delle previsioni del RE in tema di procedure della Società di revisione (art. 149-ter) e di pubblicità dei corrispettivi (art. 149-duodecies).

Il fatto poi che il destinatario delle comunicazioni di cui al comma 1 sia il comitato per il controllo interno, deve essere letto unitamente a quanto evidenziato in commento all'art. 41 in tema di attribuzione al collegio sindacale delle funzioni proprie del suddetto comitato.

Per quanto concerne la disciplina della *partner rotation* di cui al comma 2 dell'articolo in esame, si rinvia al commento all'art. 22 ove si è segnalato come l'art. 160, comma 1-*quater*, TUIF risulti più rigoroso rispetto alla disciplina dell'VIII Direttiva sia sotto il profilo dell'ambito di applicazione, sia con riferimento alla durata del divieto.

Analogamente anche in relazione al divieto di circolazione delle risorse professionali di cui al comma 3 dell'art. 42 dell'VIII Direttiva si rinvia al commento all'art. 22.

In tale sede Assirevi auspica che il legislatore, in occasione del recepimento dell'VIII Direttiva, modifichi l'art. 160, comma 1-*quinqies*, TUIF, escludendone l'operatività quantomeno con riferimento i) alle società controllate che non rivestano significativa rilevanza nell'ambito del gruppo e ii) ai soggetti per i quali il trasferimento non sia in grado di compromettere effettivamente l'indipendenza del revisore.

Sarebbe inoltre necessario un intervento sulla citata norma del TUIF in modo tale che:

- la violazione del divieto di circolazione delle risorse professionali non determini un'automatica revoca dell'incarico di revisione;
- sia consentito, prima di revocare l'incarico di revisione, esaminare, sotto la vigilanza di Consob, la possibilità di adottare misure di salvaguardia adeguate a far fronte alle minacce all'indipendenza derivanti dal passaggio delle risorse professionali alla società conferente l'incarico o al suo gruppo.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa già allineata.

La normativa locale è più restrittiva dell'VIII Direttiva.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha introdotto una serie di disposizioni per recepire la normativa all'VIII Direttiva.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Il BilMoG prevede che gli obblighi di rotazione dei responsabili della revisione legale degli enti di interesse pubblico siano estesi anche ai responsabili che non firmano la relazione di revisione e ai responsabili della revisione di componenti significative o controllate appartenenti a gruppi ai quali sono applicabili le norme sulla rotazione dei responsabili.

Spagna

La normativa locale è più restrittiva dell'VIII Direttiva.

Articolo 43
Controllo della qualità

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
Il controllo della qualità di cui all'articolo 29 per i revisori legali o le imprese di revisione contabile che effettuano la revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico deve aver luogo quanto meno ogni tre anni.	Art. 162 TUIF “...la Consob provvede periodicamente, e comunque almeno ogni tre anni, a effettuare controlli di qualità sulle società di revisione iscritte nell'albo speciale tenuto dalla Consob”.

COMMENTI

In proposito si rinvia al commento all'art. 29.

ASPETTI INTERNAZIONALI

(Articoli da 44 a 47)

Articolo 44

Abilitazione dei revisori di paesi terzi

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
1. Su base di reciprocità, le autorità competenti di uno Stato membro possono abilitare un revisore di un paese terzo alla funzione di revisore legale, a condizione che la persona in questione dimostri di ottemperare a requisiti equivalenti a quelli di cui all'articolo 4 e agli articoli da 6 a 13.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

Si rimanda ai commenti riportati relativamente agli artt. 4 e da 6 a 13.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO**Francia**

Normativa già allineata.

L'autorità competente è il Ministero della Giustizia.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha regolamentato l'abilitazione dei revisori di paesi terzi, incaricando il POB di gestire l'Albo in cui sono iscritti tali soggetti e stabilendo le modalità di richiesta di abilitazione e gli obblighi a carico dei revisori iscritti in tale Albo.

Germania

Normativa già allineata.

Esiste un'autorità competente, ma attualmente non è previsto il riconoscimento di revisori di paesi terzi.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

La normativa locale non prevede il riconoscimento di revisori di paesi terzi.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
2. Prima di rilasciare l'abilitazione a un revisore di un paese terzo che ottempera ai requisiti di cui al paragrafo 1, le autorità competenti di uno Stato membro applicano i requisiti di cui all'articolo 14.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

Si rimanda ai commenti riportati relativamente all'art. 14.

Articolo 45
Iscrizione all'albo e controllo dei revisori e degli enti di revisione contabile di paesi terzi

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Le autorità competenti di uno Stato membro, a norma degli articoli 15, 16 e 17, iscrivono all'albo tutti i revisori e gli enti di revisione contabile di paesi terzi che presentino una relazione di revisione riguardante i conti annuali o i conti consolidati di una società avente sede al di fuori della Comunità i cui valori mobiliari siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato del suddetto Stato membro ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, punto 14), della Direttiva 2004/39/CE, tranne quando la società sia emittente esclusivamente di titoli di debito ammessi alla negoziazione su un mercato regolamentato in uno Stato membro ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva 2004/109/CE del valore nominale unitario di almeno 50 000 EUR o, nel caso di titoli di debito in un'altra valuta, equivalente ad almeno 50 000 EUR alla data dell'emissione.</p>	<p>Art. 161 TUIF (Albo speciale delle società di revisione) [...]</p> <p>2. La Consob iscrive le società di revisione nell'albo speciale previo accertamento dei requisiti previsti dall'articolo 6, comma 1, del D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88, e del requisito di idoneità tecnica. Non può essere iscritta nell'albo speciale la società di revisione il cui amministratore si trovi in una delle situazioni previste dall'articolo 8, comma 1, del D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88.</p> <p>3. Le società di revisione costituite all'estero possono essere iscritte nell'albo se in possesso dei requisiti previsti dal comma 2. Tali società trasmettono alla Consob una situazione contabile annuale riferita all'attività di revisione e organizzazione contabile esercitata in Italia.</p> <p>Art. 4, par. 1, punto 14), Direttiva 2004/39/CE: definizione di «mercato regolamentato»: sistema multilaterale, amministrato e/o gestito dal gestore del mercato, che consente o facilita l'incontro – al suo interno ed in base alle sue regole non discrezionali - di interessi multipli di acquisto e di vendita di terzi relativi a strumenti finanziari, in modo da dare luogo a contratti relativi a strumenti finanziari ammessi alla negoziazione conformemente alle sue regole e/o ai suoi sistemi, e che è autorizzato e funziona regolarmente e ai sensi delle disposizioni del titolo III.</p> <p>Art. 2, par. 1, lettera b), Direttiva 2004/109/CE (1) definizione di «titoli di debito»: obbligazioni ed altri titoli di debito, ad eccezione dei valori mobiliari equivalenti ad azioni di società o che, in caso di conversione o di esercizio dei diritti da essi conferiti, comportano il diritto di acquisire azioni o valori mobiliari equivalenti ad azioni.</p>

COMMENTI

Si rimanda ai commenti agli artt. 16, comma 2 e 17 comma 2. Occorre valutare se includere i soggetti previsti nella norma in commento nell'albo insieme ai revisori/enti di revisione comunitari con una diversa numerazione o prevedere una sezione speciale.

Sul punto si ricorda altresì che in data 29 luglio 2008 è stata emanata una Decisione della Commissione Europea avente ad oggetto il *“transitional period for audit activities of certain third country auditors and audit entities”*.

In tale decisione si statuisce che *“Member States shall not apply Article 45 of Directive 2006/43/EC in relation to audit reports concerning annual accounts or consolidated accounts, as referred to in Article 45(1) of that Directive,*

for financial years starting during the period from 29 June 2008 to 1 July 2010, which are issued by auditors or audit entities from the third countries referred to in the Annex to this Decision, in cases where the third-country auditor or audit entity concerned provides the competent authorities of the Member State with all of the following".
L'articolo 1 di detta decisione elenca poi le informazioni che, ove rese disponibili, consentono di avvalersi della previsione appena richiamata.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.
Non esiste un organo competente.

Gran Bretagna

Normativa allineata.
L'autorità competente è il POB

Germania

Normativa non ancora allineata.
Non esiste un organo competente.

Spagna

Normativa non ancora allineata.
Non esiste un organo competente.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
2. Si applicano gli articoli 18 e 19.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

Si rimanda ai commenti riportati relativamente agli articoli 18 e 19.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
3. Gli Stati membri assoggettano i revisori contabili e gli enti di revisione contabile di paesi terzi iscritti all'albo ai loro sistemi nazionali di controllo pubblico, di controllo della qualità e di indagini e sanzioni. Uno Stato membro può esentare il revisore contabile o l'ente di revisione contabile di paesi terzi iscritti all'albo dall'essere soggetti al suo sistema di controllo della qualità, qualora un altro Stato membro, o un sistema di controllo della qualità di un paese terzo ritenuto equivalente a norma dell'articolo 46, abbia effettuato un controllo della qualità del revisore o dell'ente di revisione del paese terzo di cui trattasi nel corso dei tre anni precedenti.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>4. Fatto salvo l'articolo 46, le relazioni di revisione riguardanti i conti annuali o i conti consolidati di cui al paragrafo 1 del presente articolo, redatte da revisori o enti di revisione contabile di paesi terzi che non sono iscritti all'albo dello Stato membro, sono prive di effetti giuridici in tale Stato membro.</p> <p>5. Uno Stato membro può iscrivere all'albo un ente di revisione contabile di paesi terzi soltanto se:</p> <p>a) soddisfa requisiti equivalenti a quelli di cui all'articolo 3, paragrafo 3;</p> <p>b) la maggioranza dei membri dell'organo di amministrazione o di direzione dell'ente di revisione contabile del paese terzo soddisfa requisiti equivalenti a quelli di cui agli articoli da 4 a 10;</p> <p>c) il revisore proveniente da un paese terzo incaricato della revisione legale per conto dell'ente di revisione contabile di un paese terzo soddisfa requisiti equivalenti a quelli di cui agli articoli da 4 a 10;</p> <p>d) le revisioni dei conti annuali o dei conti consolidati di cui al paragrafo 1 sono effettuate conformemente ai principi di revisione internazionali di cui all'articolo 26, nonché agli obblighi di cui agli articoli 22, 24 e 25, o conformemente a principi e obblighi equivalenti;</p> <p>e) pubblica sul suo sito web una relazione di trasparenza annuale che contiene le informazioni di cui all'articolo 40 od ottempera a obblighi di informativa equivalenti.</p>	

COMMENTI

La disciplina sopraindicata, attualmente non contenuta nel nostro ordinamento, deve essere recepita con apposita previsione normativa.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Gran Bretagna

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha regolamentato l'iscrizione all'albo ed il controllo dei revisori e degli enti di revisione contabile di paesi terzi in linea con le previsioni dell'VIII Direttiva.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>6. Ai fini dell'applicazione uniforme del paragrafo 5, lettera d), del presente articolo, l'equivalenza cui in esso si fa riferimento, è valutata dalla Commissione in cooperazione con gli Stati membri ed è la Commissione che decide in merito secondo la procedura di regolamentazione di cui all'articolo 48, paragrafo 2. Gli Stati membri possono valutare l'equivalenza di cui al paragrafo 5, lettera d), del presente articolo fintantoché la Commissione non sia pervenuta a una decisione.</p> <p>In tale contesto, la Commissione può adottare misure intese a definire criteri di equivalenza generali, in conformità delle disposizioni di cui agli articoli 22, 24, 25 e 26, che sono applicabili a tutti i paesi terzi e che sono utilizzati dagli Stati membri in sede di valutazione dell'equivalenza a livello nazionale. I criteri non possono andare oltre le disposizioni di cui agli articoli 22, 24, 25 e 26. Tali misure, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 <i>bis</i>.</p>	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

COMMENTI

E' auspicabile che il decreto di recepimento dell'VIII Direttiva definisca anche la lista dei paesi terzi in cui le revisioni dei conti annuali e consolidati possano ritenersi conformi a principi e obblighi equivalenti a quelli europei.

Articolo 46
Deroga in caso di equivalenza

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri possono non applicare o modificare i requisiti di cui all'articolo 45, paragrafi 1 e 3, su base di reciprocità solo a condizione che gli enti di revisione contabile o i revisori di paesi terzi siano soggetti, nel paese terzo in cui hanno sede, a sistemi di controllo pubblico, di controllo della qualità, di indagini e sanzioni che soddisfino requisiti equivalenti a quelli di cui agli articoli 29, 30 e 32.</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione uniforme del paragrafo 1 del presente articolo, l'equivalenza cui in esso si fa riferimento è valutata dalla Commissione in cooperazione con gli Stati membri ed è la Commissione che decide in merito secondo la procedura di cui all'articolo 48, paragrafo 2. Gli Stati membri possono valutare l'equivalenza di cui al paragrafo 1 del presente articolo o basarsi sulle valutazioni effettuate da altri Stati membri fintantoché la Commissione non sia pervenuta a una decisione. Se la Commissione decide che il requisito di equivalenza di cui al paragrafo 1 del presente articolo non è stato rispettato, essa può permettere ai revisori e agli enti di revisione contabile interessati di continuare le loro attività di revisione conformemente ai requisiti dello Stato membro in questione per un periodo transitorio adeguato.</p> <p>In tale contesto, la Commissione può adottare misure intese a definire criteri di equivalenza generali, in conformità delle disposizioni di cui agli articoli 29, 30 e 32, che sono applicabili a tutti i paesi terzi e che sono utilizzati dagli Stati membri in sede di valutazione dell'equivalenza a livello nazionale. I criteri non possono andare oltre le disposizioni di cui agli articoli 29, 30 e 32. Tali misure, intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 <i>bis</i>.</p> <p>3. Gli Stati membri comunicano alla Commissione:</p> <ul style="list-style-type: none">a) le loro valutazioni dell'equivalenza di cui al paragrafo 2; eb) gli elementi principali delle loro disposizioni di cooperazione con sistemi di controllo pubblico, di controllo della qualità, di indagini e sanzioni del paese terzo, sulla base del paragrafo 1.	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

COMMENTI

La disciplina sopraindicata, attualmente non contenuta nel nostro ordinamento, deve essere recepita con apposita previsione normativa.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Gran Bretagna

La facoltà di cui all'art. 46 in commento non risulta applicata.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

Articolo 47
Cooperazione con le autorità competenti di paesi terzi

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>1. Gli Stati membri possono autorizzare la trasmissione alle autorità competenti di un paese terzo di carte di lavoro o altri documenti detenuti da revisori legali o da imprese di revisione contabile da loro abilitati soltanto a condizione che:</p> <p>a) tali carte di lavoro o altri documenti richiesti riguardino la revisione dei conti di società che hanno emesso valori mobiliari in tale paese terzo o che fanno parte di un gruppo che redige i conti consolidati nel paese terzo in questione;</p> <p>b) la trasmissione abbia luogo tramite le autorità competenti del paese d'origine all'indirizzo delle autorità competenti di tale paese terzo e su richiesta di queste ultime;</p> <p>c) le autorità competenti di tale paese terzo soddisfino condizioni che sono state considerate adeguate a norma del paragrafo 3;</p> <p>d) siano stati convenuti accordi di cooperazione basati sulla reciprocità tra le autorità competenti interessate;</p> <p>e) la trasmissione di dati personali al paese terzo sia conforme al capo IV della direttiva 95/46/CE.</p> <p>2. Gli accordi di cooperazione di cui al paragrafo 1, lettera d), garantiscono che:</p> <p>a) i motivi della richiesta di carte di lavoro e di altri documenti siano comunicati dalle autorità competenti;</p> <p>b) i soggetti che prestino o abbiano prestato la loro attività in seno alle autorità competenti del paese terzo che ricevono l'informazione siano soggetti all'obbligo del segreto d'ufficio;</p> <p>c) le autorità competenti del paese terzo possano utilizzare le carte di lavoro e gli altri documenti trasmessi solo ai fini dell'esercizio di funzioni di controllo pubblico, di controllo della qualità e di indagine che soddisfino requisiti equivalenti a quelli di cui agli articoli 29, 30 e 32;</p> <p>d) sia possibile rifiutare di soddisfare la richiesta dell'autorità competente del paese terzo quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la trasmissione di tali carte di lavoro o altri documenti detenuti da un revisore legale dei conti o da un'impresa di revisione contabile può mettere a repentaglio la sovranità, la sicurezza o l'ordine pubblico della Comunità o dello Stato membro destinatario della richiesta, 	<p>Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.</p>

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>- quando sia già stato avviato un procedimento giudiziario per gli stessi fatti e contro le stesse persone dinanzi alle autorità dello Stato membro destinatario della richiesta.</p> <p>3. Ai fini dell'applicazione uniforme del paragrafo 1, lettera c), l'adeguatezza delle condizioni cui in esso si fa riferimento è valutata dalla Commissione in cooperazione con gli Stati membri ed è la Commissione che decide in merito secondo la procedura di regolamentazione di cui all'articolo 48, paragrafo 2. Gli Stati membri adottano le misure necessarie per conformarsi alla decisione della Commissione.</p> <p>Tale valutazione di adeguatezza è basata sui requisiti di cui all'articolo 36 o su risultati funzionali essenzialmente equivalenti. Le misure adottate in tale contesto intese a modificare elementi non essenziali della presente direttiva e al fine di agevolare la cooperazione tra le autorità competenti completandola sono adottate secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 <i>bis</i>.</p> <p>4. In casi eccezionali e in deroga al paragrafo 1, gli Stati membri possono autorizzare i revisori legali e le imprese di revisione contabile da loro abilitati a trasmettere carte di lavoro ed altri documenti direttamente alle autorità competenti di un paese terzo a condizione che:</p> <p>a) le autorità competenti di tale paese terzo abbiano avviato delle indagini;</p> <p>b) la trasmissione di tali documenti non sia incompatibile con gli obblighi ai quali i revisori legali e le imprese di revisione contabile debbono adempiere in caso di trasmissione di carte di lavoro ed altri documenti all'autorità competente del loro paese di origine;</p> <p>c) siano previsti accordi di cooperazione con le autorità competenti di tale paese terzo che consentano, alle autorità competenti dello Stato membro, reciproco accesso diretto alle carte di lavoro e ad altri documenti di enti di revisione contabile del paese terzo;</p> <p>d) l'autorità competente richiedente del paese terzo informi in anticipo l'autorità competente del paese di origine del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile di ciascuna richiesta diretta di informazioni, indicandone le motivazioni;</p> <p>e) siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 2.</p>	

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
<p>5. La Commissione può specificare i casi eccezionali di cui al paragrafo 4 del presente articolo al fine di agevolare la cooperazione tra autorità competenti e di assicurare l'applicazione uniforme di detto paragrafo. Tale misura, intesa a modificare elementi non essenziali della presente direttiva completandola, è adottata secondo la procedura di regolamentazione con controllo di cui all'articolo 48, paragrafo 2 <i>bis</i>.</p> <p>6. Gli Stati membri comunicano alla Commissione gli accordi di cooperazione di cui ai paragrafi 1 e 4.</p>	

COMMENTI

La disciplina sopraindicata, attualmente non contenuta nel nostro ordinamento, deve essere recepita con apposita previsione normativa.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Normativa non ancora allineata.

Gran Bretagna

Normativa già allineata.

Lo *Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2007* ha introdotto l'obbligo per i *regulatory bodies* di cooperazione con le autorità competenti degli altri paesi della UE.

Germania

Normativa non ancora allineata.

Spagna

Normativa non ancora allineata.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

(Articoli da 48 a 55)

Articoli da 48 a 50

Omissis

(Le disposizioni non vengono commentate in quanto si riferiscono ad aree non rientranti nell'intervento normativo di competenza degli Stati membri)

Articolo 51
Disosizione transitoria

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
I revisori legali o le imprese di revisione contabile che sono state abilitate dalle autorità competenti degli Stati membri a norma della direttiva 84/253/CE prima dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'art. 53, per 1, sono considerati abilitati a norma della presente direttiva.	All'atto della prima formazione del Registro il D. Lgs. 88/92 ha disciplinato agli artt. 11 e 12 la modalità di passaggio al nuovo regime dei revisori e delle società di revisione autorizzati allo svolgimento dell'attività in virtù delle precedenti discipline. Si veda sul punto la normativa dell'art. 11 che precede.

COMMENTI

Come segnalato nel commento all'art. 11, nell'ambito del recepimento dell'VIII Direttiva occorrerà prevedere il riconoscimento dei requisiti per l'abilitazione allo svolgimento della revisione legale dei conti in virtù delle nuove norme a coloro che sono attualmente iscritti nel Registro e nell'Albo Speciale.

Articolo 52
Armonizzazione minima

TESTO VIII DIRETTIVA	NORMATIVA ITALIANA DI RIFERIMENTO
Gli Stati membri che esigono la revisione legale dei conti possono imporre obblighi più severi, se non diversamente previsto dalla presente direttiva.	Non riscontrati rilevanti riferimenti normativi in materia.

COMMENTI

Si rinvia alle considerazioni svolte in commento all'art. 22.

CENNI SULLO STATO DI RECEPIMENTO A LIVELLO COMUNITARIO

Francia

Non applicabile.

Gran Bretagna

Non applicabile.

Germania

Non applicabile.

Spagna

Non applicabile.

Articoli da 53 a 55

Omissis

(Le disposizioni non vengono commentate in quanto si riferiscono ad aree non rientranti nell'intervento normativo di competenza degli Stati membri)

Il presente Quaderno è stato realizzato dal Gruppo di Lavoro VIII Direttiva, così composto:

Stefano Azzolari	(KPMG S.p.A.)
Ezio Bassi	(PricewaterhouseCoopers S.p.A.)
Mario Boella	(Presidente ASSIREVI)
Simona Cremonesi	(KPMG S.p.A.)
Gianmario Crescentino	(Deloitte & Touche S.p.A.)
Alessandro Gigliarano	(BDO Sala Scelsi Farina S.p.A.)
Luigi Nisoli	(Deloitte & Touche S.p.A.)
Paola Pedrini	(Reconta Ernst & Young S.p.A.)
Simone Scettri	(Reconta Ernst & Young S.p.A.)
Vitaliano Tamborini	(PricewaterhouseCoopers S.p.A.)

e con la collaborazione degli avvocati Aldo Sacchi, Nicoletta Mazzali e Patrizia Paolini dello Studio Legale Galbiati, Sacchi e Associati.

*finito di stampare
nel mese di novembre 2008*

3LB srl
Osnago (Lc)

ORGANI SOCIALI ASSIREVI

Associazione Italiana Revisori Contabili

ASSEMBLEA DELLE ASSOCIATE

AGN Serca S.n.c.; Axis S.r.l.; Baker Tilly Consulaudit S.p.A.; BDO Sala Scelsi Farina S.p.A.; Bompani Audit S.r.l.; Deloitte & Touche S.p.A.; Iter Audit S.r.l.; KPMG S.p.A.; Mazars & Guérard S.p.A.; PKF Italia S.p.A.; PricewaterhouseCoopers S.p.A.; Reconta Ernst & Young S.p.A.; Revisa S.r.l.; RIA & Partners S.p.A.

COMPONENTI DEL CONSIGLIO DIRETTIVO

CONSIGLIERE	VICE CONSIGLIERE	ASSOCIATA
Mario Boella (P)	Stefano Azzolari	KPMG S.p.A.
Gianmario Crescentino	Paolo Gibello	Deloitte & Touche S.p.A.
Mario Fantechi	Enrico Minetti	Bompani Audit S.r.l.
Dino Mangiarotti	Giancarlo Pizzocaro	RIA & Partners S.p.A.
Eliseo Piana	Michele Riva	PKF Italia S.p.A.
Bruno Piazza	Edoardo Beccaro	Baker Tilly Consulaudit S.p.A.
Paolo Scelsi	Alessandro Gigliarano	BDO Sala Scelsi Farina S.p.A.
Simone Scettri (VP)	Fabio Mischi	Reconta Ernst & Young S.p.A.
Pierangelo Schiavi	Fabrizio Piva	PricewaterhouseCoopers S.p.A.
Renato Vercelloni (VP e T)	Vincenzo Miceli	Mazars & Guérard S.p.A.

(P) Presidente
(VP) Vice Presidente
(T) Tesoriere

