

D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 135
D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Paola Carrara

Indipendenza e modalità di svolgimento della revisione legale

Novità in materia di deontologia e riservatezza

In tale ambito, una prima novità è rappresentata dalla modifica apportata all'art. 9, D.Lgs. 39/2010 (precedentemente intitolato «*Deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale*») e ora scisso in due articoli:

- › art. 9 (novellato), relativo a «*Deontologia e scetticismo professionale*»;
- › art. 9-bis (di nuova introduzione), relativo a «*Riservatezza e segreto professionale*».

Come commento generale, si può affermare che il contenuto dei due articoli porta ad un maggior dettaglio nella definizione dei requisiti richiesti al revisore in materia. La precedente versione dell'art. 9 già definiva la necessità del rispetto dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, limitandosi però ad un rimando ai principi elaborati da ordini e associazioni professionali e approvati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (Mef) (di concerto con il Ministero della Giustizia e sentita la Consob) ovvero elaborati dallo stesso Mef (di concerto con il Ministero della Giustizia e sentita la Consob), rimando peraltro presente anche nella versione novellata dell'articolo; la precedente versione dell'art. 9 non citava né definiva il concetto di scetticismo professionale.

È proprio nella definizione di scetticismo professionale, concetto sinora noto solo ai principi di revisione Isa Italia ed ora elevato al rango di previsione legislativa, che si trova un'importante novità in tema

Diverse sono le novità introdotte con l'entrata in vigore del D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 135, che ha modificato alcuni contenuti del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 in tema di revisione legale. Le principali novità riguardano:

- › formazione continua per gli iscritti al Registro (art. 5, D.Lgs. 39/2010);
- › controllo della qualità (art. 10, D. Lgs. 39/2010; art. 26 del Regolamento Ue 537/2014 per le revisioni legali di enti di interesse pubblico);
- › introduzione, per gli enti di interesse pubblico, della necessità di prevedere un'apposita procedura di conferimento dell'incarico mediante strutturazione di una gara (come previsto dall'art. 16 del Regolamento Ue 537/2014, richiamato dall'art. 13, D.Lgs.39/2010);
- › introduzione di una valutazione preventiva, da parte del revisore, della sussistenza dei requisiti di indipendenza nei confronti della società cliente, stabilendo contestualmente regole più ampie e di maggior dettaglio relativamente a determinati aspetti inerenti l'indipendenza;
- › introduzione di novità in tema di svolgimento dell'incarico, mediante la statuizione, all'interno del D.Lgs. 39/2010, di aspetti e concetti prima rinvenibili solo nei principi di revisione Isa Italia, «elevandoli» di conseguenza al rango di norme di legge.

Obiettivo della presente trattazione è quello di focalizzarsi sugli aspetti di novità riguardanti l'indipendenza e lo svolgimento dell'incarico di revisione, con particolare riferimento agli enti diversi dagli enti di interesse pubblico e dagli enti sottoposti a regime intermedio.

di deontologia professionale (e di indipendenza). La definizione di **scetticismo professionale** fornita ad oggi dal Decreto è di un: «*Atteggiamento, caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente la revisione*».

La definizione non è esattamente allineata a quella contenuta negli Isa Italia; tuttavia, si ritiene che il rispetto dei principi di revisione consenta, anche in tema di scetticismo professionale, di garantire il rispetto di questa previsione del D.Lgs. 39/2010.

In tema di scetticismo professionale, l'art. 9 novel-

lato specifica come si tratti di un atteggiamento che deve caratterizzare l'intera revisione, ponendo un particolare focus sulla revisione delle stime (*fair value*, riduzione di valore delle attività, accantonamenti, flussi di cassa futuri e *going concern*). La revisione delle stime rappresenta infatti una delle fasi più critiche della revisione, nelle quali sono richieste particolari competenze e giudizio, nonché un adeguato livello di scetticismo professionale, che deve condurre a non dare per scontato che le assunzioni e le valutazioni della direzione siano, per definizione, affidabili e corrette.

Procedendo nell'analisi della nuova versione del D.Lgs. 39/2010, troviamo all'art. 9-bis disposizioni in tema di «*Riservatezza e segreto professionale*». In estrema sintesi, l'articolo stabilisce un obbligo relativo a documenti ed informazioni ai quali il revisore ha accesso nello svolgimento della revisione legale; l'articolo contiene un rimando ai **principi di riservatezza e segreto professionale** elaborati da ordini e associazioni convenzionati congiuntamente al Mef e alla Consob e da emettere da parte del Mef, sentita la Consob. Ad oggi tali principi non sono ancora stati emessi (pur essendo in avanzato stato di produzione). Si ritiene che le disposizioni contenute negli Isa Italia, in attesa dell'emanazione dei suddetti principi, possano rappresentare un ragionevole riferimento per il revisore in materia di riservatezza e segreto professionale.

L'art. 9-bis, D.Lgs. 39/2010 stabilisce altresì l'**orizzonte temporale** per il quale tali obblighi sono da ritenersi validi, specificando che essi continuano a valere anche dopo il termine della partecipazione all'incarico di revisione. Questa esplicitazione rappresenta una novità, visto che nella versione precedente del Decreto non era definito un orizzonte temporale di riferimento.

Nel contesto della riservatezza e segreto professionale, l'art. 9 bis specifica che, in caso di **cambio del revisore**, il revisore legale uscente consente al revisore legale entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e all'ultima revisione. In tal senso, rispetto alla precedente versione del D.Lgs. 39/2010, dove il passaggio di consegne tra revisore uscente e revisore entrante era regolato dall'art. 9, co. 2, il Legislatore sembra porre un limite all'accesso alle carte di lavoro del revisore uscente, specificando un riferimento all'«*ultima revisione di tale ente*», mentre nella precedente versione

si parlava genericamente di accesso alle informazioni, senza quindi delimitare le stesse all'ultima revisione svolta.

Novità per l'indipendenza del revisore

Procedendo nell'analisi delle modifiche apportate al D.Lgs. 39/2010, la tematica dell'indipendenza è affrontata nei seguenti articoli:

- › art. 10, «*Indipendenza e obiettività*»;
- › artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater e 10 quinquies (quest'ultimo in tema di revisione del bilancio consolidato, non oggetto della presente trattazione): tali articoli riportano dettami relativi alle modalità di svolgimento della revisione legale, contenendo però importanti rinvii alle tematiche di indipendenza.

In premessa e in estrema sintesi, è possibile affermare che i requisiti fondamentali di indipendenza non subiscono modifiche significative rispetto a quanto precedentemente previsto dalla normativa. Sono tuttavia forniti maggiori dettagli su specifici aspetti nel seguito indicati.

Soggetti interessati

Vi è ora una dettagliata definizione dei soggetti interessati (ovvero dei soggetti che devono presentare il requisito dell'indipendenza), estendendo le disposizioni anche alle persone in grado di **influenzare direttamente o indirettamente** l'esito della revisione legale (nella versione precedente dell'art. 10 il perimetro dei soggetti interessati si limitava al revisore legale e alla società di revisione legale che effettuano la revisione), per la cui definizione si può fare riferimento al *Code of Ethics* emanato dall'*International Ethics Standards Board of Accountants* (Iesba) laddove definisce il concetto di «*audit team*».

Orizzonte temporale per l'indipendenza

Il D.Lgs. 39/2010 definisce oggi il **periodo** per il quale è richiesto il requisito dell'indipendenza: viene infatti specificato che essa deve sussistere durante il periodo a cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo di svolgimento della stessa revisione: questa statuizione rappresenta una novità del D.Lgs. 39/2010.

Divieti

È ad oggi prevista una chiara definizione dei divieti per i soggetti interessati: divieto di detenere stru-

menti finanziari emessi e/o garantiti dall'ente sottoposto a revisione; divieto di intrattenere rapporti di lavoro o rivestire cariche sociali nell'ente sottoposto a revisione o nell'ente che ha conferito l'incarico; divieto di accettare regali o favori dall'ente sottoposto a revisione e da enti ad esso collegati, a meno che non si tratti di favori di valore trascurabile o insignificante agli occhi di un terzo informato, obiettivo e ragionevole. In presenza di tali situazioni, lo stesso Decreto impone al soggetto interessato di **astenersi** dall'effettuare la revisione (se si tratta di una società di revisione o di un revisore legale) oppure di **non prendervi parte** o non influenzarne l'esito (se si tratta di persona fisica che presta la propria opera per una società di revisione o per un revisore legale). A tale proposito, occorre notare che assumono rilevanza anche le situazioni legate a soggetti strettamente legati ai soggetti interessati (dove per stretto legame si intendono: coniuge, altro partner equiparato, figli a carico, altri parenti conviventi per almeno un anno, enti giuridici diretti o controllati dai soggetti interessati). L'unica situazione tollerata è quella della presenza di interessi finanziari detenuti indirettamente attraverso sistemi di investimento collettivi diversificati (ad esempio: fondi pensione o assicurazioni sulla vita).

Rinvio a principi di indipendenza e obiettività emanandi

Un rimando a principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Mef e alla Consob e adottati dal Mef sentita la Consob: trattasi di principi ad oggi non ancora emanati, sebbene in avanzato stato di produzione.

Concetto di rete definito nel testo di legge

La rete è ad oggi definita dallo stesso D.Lgs. 39/2010 all'art. 1 ed è intesa come: «*la struttura più ampia cui appartiene un revisore, finalizzata alla cooperazione, e che persegue chiaramente la condivisione di utili o costi oppure è riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione comuni oppure condivide direttive e procedure comuni per il controllo della qualità o una strategia aziendale comune o l'utilizzo di una denominazione/marchio o una parte significativa delle risorse professionali*».

È facilmente comprensibile come tale definizione sia tale da comportare importanti valutazioni da par-

te di tutte le strutture professionali cui appartengono i sindaci revisori. In presenza di una rete le attività di un soggetto appartenente alla stessa equivalgono ad attività svolte dal singolo professionista revisore incaricato, con conseguenti rischi per l'indipendenza. Inoltre, le congiunzioni «o» e «oppure» inserite nel testo di legge nella definizione lasciano dedurre che una sola delle condizioni sopra elencate è sufficiente a far scattare il concetto di rete.

Statuizione del divieto di partecipare alla revisione in modo da compromettere l'indipendenza del socio responsabile dell'incarico

Tale meccanismo, che vale per i soci amministratori di società di revisione, è volto ad evitare, nel contesto delle società di revisione, influenze interne derivanti dalle cariche societarie ricoperte.

Statuizione di un anno di «decantazione» per i revisori di società diverse dagli enti di interesse pubblico

Per il revisore legale o responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una società di revisione (ma anche per dipendenti, soci della società di revisione legale diversi dal responsabile dell'incarico, nonché per ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione nel contesto dello svolgimento dell'incarico) **non è concessa la possibilità** di rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione o di prestare lavoro autonomo o subordinato per lo stesso ente svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo, se non è decorso almeno un anno dalla cessazione della sua attività di revisore legale o di responsabile della revisione legale per quell'incarico.

Indipendenza in presenza di operazioni straordinarie

Operazioni straordinarie inerenti la società cliente (fusioni, nuove acquisizioni societarie) comportano una **modifica del perimetro societario** rilevante per la valutazione dell'indipendenza del revisore. Pertanto, in tali situazioni il revisore deve procedere ad una valutazione della nuova situazione dal punto di vista dell'indipendenza e, entro tre mesi dal progetto di fusione o di acquisizione, deve procedere alla cessazione delle situazioni eventualmente compromettenti (relazioni finanziarie o d'affari in essere), adottan-

do se necessario le misure di salvaguardia necessarie per ridurre al minimo i rischi per la propria indipendenza (ad esempio: escludere dal team di lavoro una persona che abbia un interesse finanziario nella società che il cliente ha acquisito). Il D.Lgs. 39/2010 non va oltre. È tuttavia implicito che, in presenza di situazioni particolarmente critiche, se la minaccia all'indipendenza non può essere eliminata o se non è

possibile adottare idonee misure di salvaguardia, l'incarico di revisione è destinato a cessare.

Stanti le novità sopra elencate, il Decreto novellato mantiene, in tema di indipendenza, un approccio di «minaccia/salvaguardia», già presente nella precedente versione e ora rinvenibile nelle seguenti due disposizioni sottoriportate.

DISPOSIZIONI

Richiesta al revisore di adottare misure ragionevoli per garantire che l'indipendenza non sia influenzata da conflitto di interesse (anche solo potenziale, ovvero ragionevolmente prevedibile e monitorabile), da relazioni d'affari o di altro genere che riguardino il revisore stesso, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, revisori, dipendenti **e qualsiasi persona i cui servizi sono messi a disposizione del revisore o sono sotto il suo controllo o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore** (l'inclusione di tale categoria nell'elenco dei soggetti rilevanti rappresenta una novità del Decreto novellato)

Divieto di prestare l'attività di revisione nel caso in cui vi siano rischi di autoriesame (ovvero qualora, in virtù di altri servizi prestati al cliente, il revisore si trovi di fatto a doversi esprimere su aspetti/decisioni che lui stesso ha contribuito a determinare), rischi di interesse personale o rischi derivanti dalla prestazione di servizi quali il patrocinio legale, rischi derivanti da una situazione di familiarità, derivanti da una minaccia di intimidazione, rischi determinati dalla presenza di relazioni finanziarie, personali, di affari, di lavoro o di altro genere con la società di revisione, la sua rete e **qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale** (l'inclusione di tale categoria nell'elenco dei soggetti rilevanti rappresenta una novità del Decreto novellato), se tali aspetti non sono gestiti da apposite misure di salvaguardia (procedure volte a garantire la mappatura e la gestione delle situazioni di rischio).

Novità introdotte in materia di svolgimento della revisione legale

Le novità introdotte in tema di svolgimento dell'incarico di revisione sono di fatto sempre correlabili al tema dell'indipendenza e sono oggi negli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, D.Lgs. 39/2010.

Un primo fondamentale aspetto da evidenziare è la chiara statuizione dell'obbligo per il revisore di documentare nelle proprie carte di lavoro i rischi che l'incarico potrebbe comportare alla propria indipendenza. I rischi per l'indipendenza devono ovviamente essere mappati, valutati e documentati **prima** dell'inizio dell'incarico, unitamente alla documentazione delle contromisure adottate per ridurli ad un livello tollerabile.

Al revisore è ora richiesta anche la **formalizzazione**, sempre nelle carte di lavoro, della sua valutazione in merito alla disponibilità di personale professionale competente, di tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione nonché, nel caso di società di revisione,

il possesso dell'abilitazione all'esercizio della professione da parte del responsabile dell'incarico. In sostanza, il revisore legale o la società di revisione deve valutare se dispone di tempo, competenze e struttura adeguati per garantire un'esecuzione dell'incarico in linea con la normativa di riferimento. Questo aspetto è di particolare rilevanza in quanto ora i termini organizzativi dell'incarico diventano un **obbligo giuridico** e non più solo un riferimento tecnico tale da incidere solo sul livello di diligenza del revisore: pertanto, accettare un incarico senza disporre del tempo o delle competenze necessarie per portarlo a termine non è più solo indice di mancata diligenza, ma è in qualche modo anche un'incoerenza con una disposizione legislativa.

In generale, questo approccio cd. «*risk based*», (basato sull'analisi dei rischi correlati all'assunzione dell'incarico e alle conseguenti misure per ridurli ad un livello accettabile), rappresenta una **novità assoluta** soprattutto per quelle figure pro-

fessionali, quali i sindaci revisori o i revisori legali (intesi come persone fisiche), per i quali la revisione è storicamente stata caratterizzata da un approccio basato sulla raccolta documentale con la quale supportare il proprio giudizio professionale

e pertanto più sbilanciata sulle procedure di validità anziché sulla fase di pianificazione e di valutazione del rischio di revisione.

Questa valutazione preliminare è essenzialmente basata sulla relazione tra:

RELAZIONE TRA VARIABILI

La relazione tra queste due variabili (dimensione/complessità e struttura organizzativa) va documentata ed eseguita ogni anno (non solo prima dell'ottenimento dell'incarico) e deve essere di ragionevole diretta proporzionalità: all'aumentare di dimensioni e/o complessità della società da sottoporre a revisione, deve crescere la struttura organizzativa del revisore, al fine di consentire, in assenza di ulteriori variabili, una mitigazione del rischio preliminare associabile all'incarico (che rappresenta solo una delle componenti del rischio di revisione).

- › dimensioni e complessità della società da sottoporre a revisione;
- › struttura organizzativa del revisore.

Diversi sono i rischi connessi al **mancato svolgimento** di questa valutazione preliminare, quali:

- › inefficienze nelle ore di lavoro effettivamente sostenute;
- › individuazione tardiva di situazioni di incompatibilità e di minacce all'indipendenza;
- › individuazione tardiva di carenze nelle competenze del personale assegnato all'incarico (nel caso di società di revisione) o del revisore legale stesso.

Procedendo nell'analisi delle novità in materia di **svolgimento dell'incarico**, l'art. 10 ter introduce alcune prescrizioni in termini di requisiti inerenti l'organizzazione interna del revisore (o società di revisione), che rappresentano una totale novità rispetto alla precedente versione del D.Lgs. 39/2010 (che non entrava nel merito di questi aspetti organizzativi).

I requisiti, necessari per le revisioni relative ai bilanci con apertura da 1° gennaio 2017 in poi, includono:

- › **direttive e procedure** per assicurare che, nel caso delle società di revisione, **indipendenza e obiettività** del responsabile dell'incarico non siano minate da interferenze dei soci o componenti dell'organo di amministrazione della società di revisione (aspetto già precedentemente trattato in tema di indipendenza, la presente disposizione richiede documentazione a supporto dell'esistenza di queste forme di salvaguardia);
- › **procedure amministrative e contabili** adeguate (per garantire il monitoraggio contabile e gestionale degli incarichi in essere);
- › **sistemi di controllo interno della qualità** (allo scopo

di conseguire una ragionevole sicurezza che le decisioni e le procedure siano rispettate a tutti i livelli della società di revisione o della struttura del revisore legale);

- › procedure efficaci per la **valutazione del rischio** (a supporto dell'approccio *risk based* che caratterizza il processo di revisione);
- › meccanismi efficaci di controllo e tutela in materia di **sistemi di elaborazione elettronica dei dati** (in considerazione della presenza di dati di clienti e della necessità di archiviazione e conservazione delle carte di lavoro, ovviamente anche laddove esse siano rappresentate da files elettronici);
- › direttive e procedure per garantire adeguate **conoscenze ed esperienze** (con riferimento a dipendenti, collaboratori e coloro che partecipano alla revisione);
- › direttive e procedure per la **gestione dell'esternalizzazione** (allo scopo di garantire che essa non sia strutturata in modo da non consentirne il controllo interno della qualità o la vigilanza delle autorità competenti, considerando che l'esternalizzazione non influisce sulla responsabilità del revisore);
- › procedure organizzative e amministrative appropriate ed efficaci per la **gestione dei rischi** per la propria indipendenza (ovvero procedure volte a prevenire, identificare ed eliminare o gestire tali rischi);
- › un sistema di controllo interno della qualità configurato per conseguire una ragionevole **sicurezza** in merito al rispetto dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; per sistema di controllo interno si intende un insieme di direttive e procedure adeguate per garantire continuità e regolarità nello svolgimento dell'attività e per organizzare la struttura del fascicolo di revisio-

ne, nonché per la formazione, il monitoraggio e il riesame del lavoro di coloro che partecipano direttamente alla revisione;

- › una valutazione annuale dell'adeguatezza e dell'efficacia del **sistema di controllo interno** della qualità con indicazione delle azioni di rimedio a eventuali carenze riscontrate; tale valutazione, con le conseguenti azioni di rimedio pianificate, deve essere documentata;
- › direttive e procedure in materia di **retribuzioni** (compresa la politica di partecipazione agli utili); tali direttive e procedure devono essere atte a fornire adeguati incentivi alla qualità del lavoro di revisione; inoltre, sempre per minimizzare i rischi per l'indipendenza, occorre che per la valutazione del personale che prende parte alla revisione non abbia rilevanza il fatturato derivante dalla prestazione di altri servizi alla società revisionata.

Tutti gli aspetti sopra descritti vanno documentati e comunicati a dipendenti e collaboratori.

È facile dedurre l'onerosità di tale adempimento, pur se il tutto va, naturalmente, proporzionato all'ampiezza e alla complessità delle attività di revisione svolte: un revisore legale persona fisica non avrà naturalmente una struttura paragonabile a quella di una medio-grande società di revisione: determinati aspetti potrebbero addirittura non essergli applicabili (se, ad esempio, non ha personale dipendente e non si serve di collaboratori); d'altra parte, ci si aspetta che egli non svolga nemmeno attività di revisione di particolare complessità (per effetto del binomio sopra illustrato: dimensioni e complessità della società da sottoporre a revisione e struttura organizzativa del revisore). Le disposizioni vanno pertanto declinate e ragionevolmente adattate alle singole realtà e situazioni.

L'art. 10 quater, D.Lgs. 39/2010 entra nel dettaglio dell'esecuzione dell'incarico di revisione, stabilendo che, ai fini organizzativi, è necessario:

- › per le società di revisione, designare il **responsabile dell'incarico** (avendo a riferimento, per la scelta, criteri ispirati a qualità, indipendenza e competenza) a cui assegnare risorse sufficienti e personale dotato delle necessarie competenze; il responsabile dell'incarico deve, naturalmente, avere un ruolo attivo;
- › obbligo di tenere una **scheda cliente**, nella quale registrare dati anagrafici del cliente stesso, dati riferiti all'incarico (corrispettivi), dati relativi al responsabile della revisione; tali dati vanno aggiornati nel corso dell'evoluzione dell'incarico;
- › obbligo di tenere il **fascicolo** della revisione legale,

nel quale custodire la documentazione inerente accertazione e mantenimento dell'incarico, dati e documenti a supporto della relazione finale e documentazione inerente i monitoraggi inerenti il rispetto della normativa effettuati relativamente all'incarico. Il fascicolo della revisione deve essere chiuso (ovvero reso definitivo nei suoi contenuti) entro 60 giorni dalla data della relazione;

- › tutta la documentazione deve essere **conservata** per 10 anni.

Il fascicolo della revisione è l'insieme della carte di lavoro contenenti le procedure svolte dal revisore a supporto del proprio giudizio professionale.

La necessità della produzione e conservazione di documentazione a supporto del giudizio professionale espresso dal revisore nella propria relazione era già ribadita dai principi di revisione Isa Italia; tuttavia, come già rilevato, ora tale concetto è contenuto in un decreto legge; pertanto, non rispettarlo significa non adempiere ad una disposizione legislativa (e non semplicemente non svolgere il proprio incarico in modo diligente).

Con particolare riferimento ai revisori legali (intesi come persone fisiche) e ai sindaci revisori, si rende quindi necessario un tempestivo allineamento, laddove non già fatto, a quanto richiesto dal D.Lgs. 39/2010 in tema di documentazione del lavoro. Per i sindaci revisori, si rende inoltre necessario distinguere il fascicolo della revisione dalle carte di lavoro inerenti l'attività di vigilanza e stabilire, all'interno del collegio sindacale, quale componente viene designato per la conservazione del fascicolo.

Conclusioni

Le novità introdotte nel D.Lgs. 39/2010 dal D.Lgs.135/2016 in tema di indipendenza e di svolgimento dell'incarico di revisione non sono di poco conto e, soprattutto per i revisori legali (intesi come persone fisiche) e per i sindaci revisori, comportano delle significative riflessioni con riferimento alla definizione del concetto di rete ed alle conseguenze sulla valutazione delle minacce alla propria indipendenza, che vanno ora documentate congiuntamente alle salvaguardie adottate per arginarle.

Anche l'introduzione dell'obbligo normativo della documentazione e conservazione di procedure e documenti a supporto della relazione di revisione rappresenta un importante spunto di riflessione e adeguamento, anche alla luce dell'ampliamento, non approfondito in questa trattazione, delle disposizioni in tema di controllo qualità. ●