



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

CODICE ITALIANO DI ETICA E INDIPENDENZA: PRIME INDICAZIONI

Alessandra Pagani

AREA DI DELEGA CNDCEC

Sistemi di controllo e
revisione legale (*financial e
non financial*)

CONSIGLIERI DELEGATI

Gian Luca Ancarani
Maurizio Masini

28 NOVEMBRE 2023



Sommario

PRESENTAZIONE	2
1. INTRODUZIONE	3
2. STRUTTURA DEL <i>CODICE ITALIANO DI ETICA E INDIPENDENZA</i>	4
3. LE SEZIONI DEL <i>CODICE ITALIANO DI ETICA E INDIPENDENZA</i> : REGOLE CODICISTICHE E LOCALIZZAZIONI	11
3.1. Analisi della Parte 1: Conformità al Codice, ai principi fondamentali e al quadro concettuale	11
3.2. Analisi della Parte 2: Soggetti abilitati alla revisione	17
3.3. Analisi della Parte 4A: Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata	22
3.3.1. Analisi della Parte 4A: Sezioni 400-540	23
3.3.2. Analisi della Parte 4A: Sezione 600	31
4. VERIFICA DELL'INDIPENDENZA: ESEMPLIFICAZIONE DELLE CARTE DI LAVORO	37



Presentazione

Il 2023 è stato particolarmente importante per le tematiche connesse alla revisione legale dei conti, dal momento che è stato l'anno della pubblicazione del *“Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti”* (denominato anche *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*), elaborato ai sensi dell'articolo 9, comma 1, e dell'articolo 9-bis, comma 2, e 10, comma 12, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e adottato con Determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del 23 marzo 2023, nonché dei principi professionali ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2 e del principio di revisione ISA (Italia) 220 aggiornato.

Come è noto, l'attività del revisore legale dei conti costituisce un presidio fondamentale a tutela dell'interesse generale a una informativa finanziaria attendibile, chiara e trasparente; la pubblicazione del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* rappresenta, pertanto, non solo un adempimento di legge che trova la sua matrice nel d.lgs. 39/2010, ma consente di rafforzare ulteriormente il ruolo di garante del revisore fra i “redattori” del bilancio e i “fruitori” del bilancio stesso.

Il documento intende fornire, in primo luogo, una guida ragionata alla lettura del nuovo *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, fornendo indicazioni circa la struttura e gli elementi che ne caratterizzano il contenuto e consentendo a quanti svolgono incarichi di revisione legale dei conti di individuare rapidamente le sezioni e/o i paragrafi di pertinenza degli elementi chiave del Codice.

Al fine di fornire anche uno strumento operativo, inoltre, il documento ospita nella parte conclusiva la proposta di due carte di lavoro - estrapolate dal precedente lavoro del CNDCEC *“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”* (pubblicato nel mese di aprile 2018) e opportunamente aggiornate con il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* - che possono rappresentare una base di partenza (ovviamente da adeguare e contestualizzare alle fattispecie concrete a cura del revisore) per predisporre le carte di lavoro relative ad uno specifico incarico di revisione legale dei conti. A conferma del costante impegno del CNDCEC a favore dei Colleghi che svolgono incarichi di revisione legale dei conti, è doveroso informare come il documento pubblicato dal CNDCEC nel 2018 è attualmente in fase di aggiornamento a cura della Commissione all'uopo costituita.

Buona lettura.

Gian Luca Ancarani

Consigliere Nazionale con delega “Sistemi di controllo e revisione legale (financial e non financial)”

Maurizio Masini

Consigliere Nazionale con delega “Sistemi di controllo e revisione legale (financial e non financial)”

1. Introduzione

Con la Determina MEF-RGS-RR 127 del 23 marzo 2023 sono stati adottati i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale e di indipendenza e obiettività di cui agli articoli 9, comma 1, 9-bis, comma 2 e 10, comma 12 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135; tali principi costituiscono il “*Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all’esercizio dell’attività di revisione legale dei conti*”, anche denominato “*Codice Italiano di Etica e Indipendenza*”¹.

I soggetti iscritti al registro dei revisori legali nell’esercizio dell’attività di revisione legale svolta ai sensi del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 (di seguito anche “d.lgs. 39/2010”) sono tenuti ad osservare il contenuto del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*; conseguentemente, tale documento costituisce, ad oggi, una delle pietre angolari del *framework* normativo² e regolamentare del revisore legale dei conti.

Il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* elaborato da ASSIREVI, CNDCEC e INRL³, congiuntamente al MEF e alla CONSOB, è entrato in vigore a partire dalle revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2023 o successivamente e integra e sostituisce la precedente versione, pubblicata nel corso del 2018, che regolamentava i principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale⁴, e non gli aspetti legati all’indipendenza del revisore. Infatti, già

¹ Sul *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* si rinvia, fra gli altri, ai contributi di: Ancarani G., Masini M., Pedicini L., *Codice Etico flessibile per i revisori legali: così si minimizzano i rischi*, Il Sole 24 Ore del 24.04.2023, p. 13; Bozza E., De Angelis L., *Dai corrispettivi agli incarichi: revisione legale con bollino blu*, Italia Oggi del 17.04.2023, p. 6; Bozza E., De Angelis L., *Condividere i costi non significa rete*, Italia Oggi del 17.04.2023, p. 7; Cavalluzzo N., *Revisori legali dei conti, dal 1° gennaio applicabile il nuovo Codice etico*, Il Sole 24 Ore del 31.03.2023, p. 41.

² I principi contenuti all’interno del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* si applicano al “soggetto abilitato alla revisione”, definizione che ai sensi del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* ricomprende il “revisore legale” persona fisica, così come definito dall’articolo 1, comma 1, lettera n), del d.lgs. 39/2010, quale singolo professionista o come componente di un organo societario, e la “società di revisione legale”, così come definita all’articolo 1, comma 1, lettera q), del d.lgs. 39/2010. Pertanto, il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, in virtù di quanto indicato agli artt. 9, 9-bis e 10 del d.lgs. 39/2010, rileva nello svolgimento dell’attività di revisione legale, come definita dall’art. 1, comma 1, lett. m), del d.lgs. 39/2010.

Il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* è dunque unicamente indirizzato ai “soggetti abilitati all’esercizio dell’attività di revisione legale dei conti” quando svolgono attività di revisione legale.

Nella definizione di “soggetto abilitato alla revisione” devono intendersi ricomprese, ove risultino esistenti nello specifico contesto, anche le società che controllano il “soggetto abilitato alla revisione” o dallo stesso controllate.

³ In ottemperanza di quanto previsto dall’art. 9, comma 1, dall’art. 9-bis, comma 2 e dall’art. 10, comma 12 del d.lgs. 39/2010, nonché a seguito dell’invito a proporre manifestazioni di interesse per la stipula della convenzione con il MEF pubblicato nel mese di luglio 2011, l’Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l’Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL) sono risultati essere i soggetti ammessi alla Convenzione finalizzata a definire le modalità di elaborazione, congiuntamente al MEF e alla Consob, dei principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, nonché dei principi di indipendenza e obiettività che i soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono tenuti ad osservare nell’esercizio dell’attività di revisione legale ai sensi del d.lgs. 39/2010.

⁴ Il *Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale* dei soggetti abilitati all’esercizio dell’attività di revisione legale dei conti, elaborato ai sensi dell’art. 9, comma 1, e dell’art. 9-bis, comma 2, del d.lgs. 39/10 è entrato in vigore per le revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2019. È stato abrogato dal nuovo *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*.



dal titolo attribuito alla nuova versione del Codice emerge chiaramente come tale documento va a sostituire ed integrare il precedente Codice del 2018, nonché la volontà di equiparare gli aspetti deontologici e quelli legati alla sfera dell'indipendenza del revisore.

Unitamente al *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* sono stati pubblicati, con la medesima Determina, l'Introduzione, il Glossario e la Guida al Codice Italiano di Etica e Indipendenza⁵.

La Determina rappresenta, dunque, un provvedimento attuativo⁶ del d.lgs. 39/2010 che, come detto, contribuisce in modo rilevante al completamento del quadro normativo e regolamentare del revisore, anche in vista degli imminenti controlli della qualità del MEF.

2. Struttura del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*

Al fine della predisposizione del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, i soggetti ammessi alla Convenzione hanno utilizzato come punto di partenza l'*Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* (edizione 2018); quest'ultimo è suddiviso in sezioni e contiene un glossario dei termini comuni a tutte le sezioni e una guida al suo utilizzo. Per tale motivo, il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* ripropone la medesima divisione in sezioni e la stessa numerazione dei paragrafi prevista dal Codice Etico IESBA. Inoltre, come già accade per i Principi di revisione internazionali (ISA Italia), il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, pur essendo stato predisposto tenendo conto del Codice Etico IESBA, contiene specifici adattamenti e localizzazioni, nonché l'eliminazione di alcuni paragrafi del testo internazionale e l'aggiunta di altri, al fine di rendere la disciplina in esso contenuta coerente con il complessivo quadro normativo e regolamentare italiano. Di conseguenza, se da un lato si è proceduto all'eliminazione di uno o più paragrafi che, al fine di mantenere la medesima numerazione dei paragrafi tra il documento nazionale e quello internazionali, sono segnalati nel testo come "*lasciati intenzionalmente in bianco*"; dall'altro, rendendosi necessari specifici adattamenti e localizzazioni alle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano, i paragrafi del Codice Etico IESBA sono stati modificati sostituendoli interamente o integrando le regole o linee guida in essi contenute, anche mediante l'inserimento di specifici paragrafi. In quest'ultimo caso, i paragrafi di matrice nazionale sono stati contrassegnati con l'aggiunta dell'estensione "(I)" alla numerazione dei paragrafi del Codice Etico IESBA.

A tal proposito, nel Codice Etico IESBA sono previsti, con riguardo alle singole fattispecie, appositi paragrafi contenenti specifiche regole aggiuntive che trovano applicazione per i casi di revisione di *Public Interest Entities* così come definite nel Codice⁷ stesso; ciononostante, i principi di indipendenza

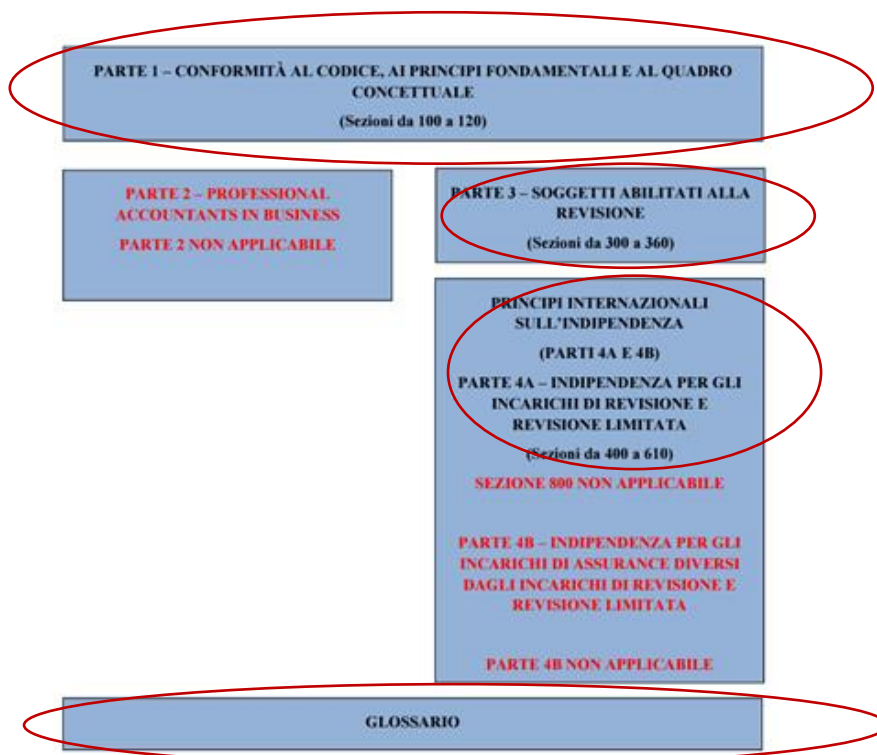
⁵ Si fa presente che la "Guida all'utilizzo del Codice Italiano di Etica e Indipendenza" non è un documento vincolante.

⁶ In nessun caso i principi del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* derogano a disposizioni di legge o a disposizioni regolamentari, né autorizzano il soggetto abilitato alla revisione legale a disapplicarle.

⁷ Come noto, nell'ordinamento italiano risulta definita una categoria di enti di interesse pubblico (EIP) non pienamente coincidente con quella di *Public Interest Entities*, la cui disciplina in tema di indipendenza applicabile ai revisori è trattata all'art. 17 del d.lgs. 39/2010. Inoltre, gli incarichi di revisione relativi agli EIP sono soggetti alla disciplina prevista dal Regolamento (UE) 537/2014.

elaborati dai soggetti ammessi alla Convenzione non ripropongono in relazione agli incarichi su EIP ed ESRI gli specifici paragrafi del Codice Etico IESBA relativi alle regole aggiuntive per l'attività di revisione sulle *Public Interests Entities*. Conseguentemente, gli incarichi sui bilanci relativi agli Enti di Interesse Pubblico (EIP) e agli Enti Sottoposti a Regime Intermedio (ESRI) sono dunque soggetti al *framework* normativo di indipendenza applicabile a tutti gli incarichi di revisione legale, composto dal d.lgs. 39/2010 e dal *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, nonché alle disposizioni speciali di cui all'art. 17 del d.lgs. 39/2010, al Regolamento Emittenti e al Regolamento (UE) 537/2014.

Di seguito si propone una schematizzazione, partendo dalla struttura del Codice IESBA (versione del 2018), della struttura che caratterizza il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*.



Fonte: Adattamento del Quadro generale del Codice Italiano di Etica e Indipendenza (Introduzione al Codice Italiano di Etica e Indipendenza, pag. 5).

Il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* è composto dalle seguenti parti che, come risulta anche dallo schema precedente, rappresentano le sezioni (con conseguenti adattamenti) del documento internazionale:

- **PARTE 1 – Conformità al Codice, Principi fondamentali e Quadro concettuale.** La Parte 1 include i principi fondamentali e il quadro concettuale ed è applicabile a tutti i soggetti abilitati alla revisione.

Si ricorda anche che con il d.lgs. 135/2016 è stata introdotta in Italia una ulteriore e diversa categoria di soggetti, gli enti sottoposti a regime intermedio (ESRI), ai cui revisori sono applicabili solo alcune tra le previsioni dettate per i revisori degli EIP. In particolare, in virtù del richiamo operato dall'art. 19-ter del d.lgs. 39/2010, agli ESRI sono applicabili alcune disposizioni specifiche per gli EIP, tra cui l'art. 17 (e, conseguentemente, il Regolamento Emittenti), e le previsioni del Regolamento (UE) 537/2014, limitatamente ai parr. 1 e 2 dell'art. 4, ai parr. 1 e 5 dell'art. 5, al par. 1 dell'art. 6 e agli artt. 7, 8, 12 e 17.



- **PARTE 3** - *Soggetti abilitati alla revisione*. La *Parte 3* include ulteriori previsioni che si applicano ai soggetti abilitati alla revisione quando svolgono un incarico di revisione.
- **PRINCIPI SULL'INDIPENDENZA** - rappresentano ulteriori previsioni che si applicano ai soggetti abilitati alla revisione nello svolgimento di un incarico di revisione, con riferimento a:
 - **PARTE 4 A** - *Indipendenza per gli incarichi di revisione e di revisione limitata*, che si applica allo svolgimento di incarichi di revisione o di revisione limitata.
- **GLOSSARIO** - contiene le definizioni e la spiegazione di alcuni termini che assumono un significato specifico in determinate parti del Codice.

Conseguentemente, ai fini della predisposizione del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, non sono state utilizzate:

- la Parte 2 del Codice Etico IESBA in quanto indirizzata ai *professional accountants in business*, ossia i *professional accountants* che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e che non svolgono incarichi di revisione,
- la Sezione 800 della Parte 4A, relativa alle relazioni sul bilancio redatto per scopi specifici che prevedono limitazioni all'uso e alla divulgazione,
- la Parte 4B del Codice Etico IESBA, relativa allo svolgimento degli incarichi di *assurance* diversi dagli incarichi di revisione e revisione limitata,

in quanto sottratte dall'ambito di applicazione della normativa di rango secondario da emanare in attuazione degli artt. 9, 9-*bis* e 10 del d.lgs. 39/2010.

La *Parti del Codice Italiano di Etica e Indipendenza* sono costituite, a loro volta, da differenti *sezioni* (ed eventuali *sottosezioni*) che trattano specifici argomenti e ciascuna *sezione* del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* differenzia al suo interno i paragrafi in:

- **REGOLE** (contraddistinte dalla lettera "R"): sono rappresentate da regole di comportamento generiche e specifiche relative all'oggetto trattato;
- **LINEE GUIDA** (contraddistinte dalla lettera "A"): forniscono un contesto di riferimento, spiegazioni, suggerimenti circa le azioni da intraprendere o in ordine agli aspetti da considerare, esempi o altre indicazioni, utili per conformarsi alle regole di comportamento.

Le regole e le linee guida devono essere lette e applicate dal soggetto abilitato alla revisione con l'obiettivo di osservare i principi fondamentali, di applicare il quadro concettuale e di assicurare l'indipendenza nello svolgimento degli incarichi di revisione.

A tal proposito, è importante evidenziare che la corretta osservanza del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* richiede la conoscenza, la comprensione e l'applicazione di tutte le regole pertinenti.

Ciononostante, anche se le linee guida non impongono degli obblighi, è necessario considerarle per applicare correttamente le regole contenute nel Codice, nonché il quadro concettuale⁸.

Inoltre, come già anticipato, i paragrafi contraddistinti dalla lettera “(I)” contengono adattamenti specifici introdotti a livello nazionale volti a supportare la corretta applicazione delle regole e delle linee guida all’interno del *framework* normativo e regolamentare italiano.

La descrizione degli elementi propedeutici per una corretta lettura e analisi del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* rende opportuno riportare integralmente, nella tabella che segue, le definizioni di una selezione (ovviamente non esaustiva) di termini contenute nel *Glossario*.

TERMINE	DEFINIZIONE
Ente collegato	Un ente su cui il cliente di revisione esercita un’influenza notevole. Ai sensi dell’art. 2359 cod. civ., l’influenza notevole si presume quando nell’assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.
Ente consociato	Ente che si caratterizza per una delle seguenti relazioni con il cliente: (a) un ente che esercita un controllo diretto o indiretto sul cliente se il cliente è rilevante per tale ente; (b) un ente con un interesse finanziario diretto nel cliente, se tale ente ha un’influenza notevole sul cliente e l’interesse nel cliente è rilevante per tale ente; (c) un ente in cui il cliente, o un ente controllato direttamente o indirettamente dal cliente, ha un interesse finanziario diretto che gli attribuisce un’influenza notevole su tale ente, e l’interesse è rilevante per il cliente e per il suo ente controllato; (d) un ente che è sotto il comune controllo con il cliente se tale ente e il cliente sono entrambi rilevanti per l’ente che li controlla.
Ente controllato	Un ente su cui il cliente ha un controllo diretto o indiretto.
Gruppo di <i>assurance</i>	(a) Tutti i componenti del team dell’incarico di <i>assurance</i> ; (b) tutti gli altri soggetti che, all’interno del soggetto abilitato alla revisione o della sua rete, possono direttamente influenzare l’esito dell’incarico di <i>assurance</i> , ivi inclusi: (i) coloro i quali propongono la remunerazione del responsabile dell’incarico di <i>assurance</i> , o esercitano la diretta supervisione, la gestione o altra forma di controllo sullo stesso in relazione allo svolgimento dell’incarico di <i>assurance</i> ; (ii) coloro i quali forniscono consultazioni su questioni di natura tecnica o specifiche di settore, in relazione a operazioni o atti o fatti connessi all’incarico di <i>assurance</i> ; (iii) coloro i quali effettuano attività di controllo o di riesame della qualità in relazione allo specifico incarico, prima dell’emissione della relazione o alla data della medesima.
Gruppo di revisione	(a) Tutti i componenti del team dell’incarico di revisione; (b) tutti gli altri soggetti che, all’interno del soggetto abilitato alla revisione, possono direttamente influenzare l’esito dell’incarico di revisione, ivi inclusi: (i) coloro i quali propongono la remunerazione del responsabile dell’incarico o esercitano la diretta supervisione, la gestione o altra forma di controllo

⁸ Il tema verrà approfondito nel prosieguo del presente elaborato ed è illustrato nella Sezione 120 del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*.



sullo stesso in relazione allo svolgimento dell'incarico di revisione, nonché coloro che si trovano a livelli gerarchicamente sovra ordinati al responsabile dell'incarico, fino al soggetto che è a capo del soggetto abilitato alla revisione;

- (ii) coloro i quali forniscono consultazioni su questioni di natura tecnica o specifiche di settore, in relazione a operazioni o atti o fatti connessi all'incarico;
 - (iii) coloro i quali effettuano attività di controllo o di riesame della qualità in relazione allo specifico incarico, prima della emissione della relazione o alla data della medesima;
- (c) tutti coloro i quali nell'ambito di un soggetto appartenente alla rete possono influenzare direttamente l'esito dell'incarico di revisione.

**Gruppo di revisione
limitata**

- (a) Tutti i componenti del team per l'incarico di revisione limitata;
- (b) tutti gli altri soggetti che all'interno del soggetto abilitato alla revisione possono influenzare direttamente l'esito dell'incarico di revisione limitata, ivi inclusi:
 - (i) coloro i quali propongono la remunerazione del responsabile dell'incarico o esercitano la diretta supervisione, la gestione o altra forma di controllo sullo stesso in relazione allo svolgimento dell'incarico di revisione limitata, inclusi coloro che si trovano a livelli gerarchicamente sovra ordinati al responsabile dell'incarico, fino al soggetto che è a capo del soggetto abilitato alla revisione;
 - (ii) coloro i quali forniscono consultazioni su questioni di natura tecnica o specifiche di settore in relazione a operazioni, atti o fatti connessi all'incarico;
 - (iii) coloro i quali effettuano attività di controllo o di riesame della qualità in relazione allo specifico incarico, prima della emissione della relazione o alla data della medesima;
- (c) tutti coloro i quali, nell'ambito di un soggetto appartenente alla rete, possono influenzare direttamente l'esito dell'incarico di revisione limitata.

Incarico di *assurance*

Un incarico in cui, all'esito delle procedure adottate in esecuzione dello stesso e sulla base degli elementi acquisiti, vengono espresse conclusioni con il fine di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori, diversi dal soggetto responsabile, sul fatto che il risultato della valutazione o della misurazione dell'oggetto dell'incarico è conforme a determinati criteri di riferimento. Rientrano tra gli incarichi di *assurance* gli incarichi di revisione, gli incarichi di revisione limitata e gli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione. (Per le linee guida sugli incarichi di *assurance* si veda l'International Framework for Assurance Engagements emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board che descrive gli elementi e gli obiettivi di un incarico di *assurance*).

Incarico di revisione

Un incarico finalizzato a fornire un ragionevole livello di attendibilità in cui viene espresso un giudizio in ordine al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (vale a dire fornisca una rappresentazione veritiera e corretta o sia presentato correttamente in tutti i suoi aspetti significativi) quale, ad esempio, un incarico di revisione legale conferito ai sensi del D.lgs. 39/10, condotto in conformità agli ISA Italia.

**Incarico di revisione
limitata**

Un incarico di *assurance* condotto in conformità agli standard ISRE (*International Standards on Review Engagements*) o equivalenti, in relazione al quale un soggetto abilitato alla revisione, sulla base di procedure che non forniscono tutte le evidenze probative che sarebbero richieste per un incarico di revisione completa, esprime una conclusione in merito alla circostanza che non sono pervenuti alla sua attenzione elementi che lo abbiano indotto a ritenere che il bilancio non sia stato predisposto, in



	relazione a tutti i suoi aspetti significativi, in conformità con il quadro normativo dell'informazione finanziaria.
Indipendenza	L'indipendenza consiste in: <ul style="list-style-type: none"> (a) indipendenza mentale – lo stato mentale che consente di esprimere una conclusione senza condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a una persona di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale; e (b) indipendenza agli occhi di terzi – l'evitare fatti e circostanze talmente significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici, concluderebbe, verosimilmente, che siano compromessi l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un membro del gruppo di revisione o del gruppo di <i>assurance</i>.
Misure di salvaguardia	Le misure di salvaguardia sono azioni, singole o combinate con altre, intraprese dal soggetto abilitato alla revisione che riducono efficacemente i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali entro un livello accettabile. [Questo termine è descritto nel paragrafo 120.10 A2 del <i>Codice Italiano di Etica e Indipendenza</i>].
Personale professionale	Dipendenti e collaboratori professionali, diversi dai partner, inclusi gli eventuali collaboratori temporanei del soggetto abilitato alla revisione o della sua rete, utilizzati dal soggetto abilitato alla revisione per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.
Persone strettamente legate	<ul style="list-style-type: none"> (a) il coniuge dell'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) o altro soggetto equiparato al coniuge a norma del diritto nazionale⁹; (b) il figlio a carico, a norma del diritto nazionale, dell'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I); (c) altri parenti dell'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) che abbiano convissuto per almeno un anno alla data in cui si è verificata la circostanza trattata dal Codice Italiano di Etica e Indipendenza; (d) qualunque persona giuridica, trust o società di persone, le cui responsabilità di direzione siano esercitate dall'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) o dai soggetti indicati alle precedenti lettere a), b) e c) della presente definizione, ovvero che sia direttamente o indirettamente controllata dall'individuo rilevante di cui sopra o dai soggetti indicati alle precedenti lettere a), b) e c), o sia costituita a loro beneficio, o i cui interessi economici siano sostanzialmente equivalenti agli interessi di dette persone.
Relazione d'affari	Relazioni che comportano un interesse comune di natura commerciale o finanziaria.
Riesame della qualità dell'incarico	Un processo configurato per fornire una valutazione obiettiva, prima dell'emissione della relazione o alla data della medesima, dei giudizi professionali significativi formulati dal team di <i>assurance</i> e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione. Il processo di riesame della qualità dell'incarico si applica all'incarico di revisione dei bilanci degli enti di interesse pubblico e degli enti sottoposti a regime intermedio e agli altri eventuali incarichi per i quali il soggetto abilitato alla revisione abbia stabilito che tale riesame sia richiesto.

⁹ Per l'individuazione delle categorie interessate, si rinvia al contenuto della legge n. 76 del 20 maggio 2016 (*Regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e disciplina delle convivenze*).



Soggetto appropriato incaricato del riesame del lavoro	<p>Un soggetto appropriato incaricato di riesaminare il lavoro svolto è un professionista con le conoscenze, le capacità, l'esperienza e l'autorità necessari per riesaminare, in modo obiettivo, il lavoro svolto. Tale individuo può essere un soggetto abilitato alla revisione.</p> <p>[Questo termine è descritto nel paragrafo 300.8 A4 del <i>Codice Italiano di Etica e Indipendenza</i>]</p>
Soggetto terzo ragionevole e informato/Processo di valutazione del soggetto terzo ragionevole e informato	<p>Il processo di valutazione effettuato da parte di un soggetto abilitato alla revisione sul fatto che un altro soggetto terzo ragionevole ed informato giungerebbe verosimilmente alle stesse conclusioni. Tale valutazione è svolta nella prospettiva di un terzo ragionevole e informato, che soppesa tutti i fatti e le circostanze che sono a conoscenza del soggetto abilitato alla revisione al momento in cui le conclusioni sono tratte, o che ci si potrebbe ragionevolmente aspettare siano a conoscenza del soggetto abilitato. Non è necessario che il soggetto terzo ragionevole e informato sia un soggetto abilitato alla revisione, ma è sufficiente che possieda la conoscenza e l'esperienza pertinenti per comprendere e valutare in modo imparziale l'adeguatezza delle conclusioni tratte dal soggetto abilitato alla revisione.</p> <p>[Tali termini sono descritti al paragrafo R120.5 A4 del <i>Codice Italiano di Etica e Indipendenza</i>]</p>
Stretto familiare	<p>Il coniuge, che non sia legalmente separato, o il convivente more uxorio, o la persona economicamente dipendente. Si considera economicamente dipendente la persona che nel più recente anno solare ha ricevuto più della metà del suo sostentamento dalla persona di cui è considerata a carico.</p>
Familiare	<p>Un genitore, un figlio, un fratello o una sorella, che non rientra nella definizione di stretti familiari.</p>
Team dell'incarico (di assurance/revisione)	<p>Il responsabile dell'incarico, tutti i partner e il personale professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla sua rete che partecipano allo svolgimento dell'incarico e i collaboratori eventualmente impiegati che svolgono procedure relative all'incarico.</p> <p>Sono esclusi gli esperti esterni.</p>

Tenuto conto che il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* è indirizzato unicamente ai soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti quando svolgono incarichi di revisione legale, con riferimento ai termini utilizzati all'interno del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, si fa presente che è stato mantenuto il termine "assurance", in quanto il medesimo Codice trova altresì applicazione quando i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti svolgono eventuali altri incarichi di assurance per i quali la normativa primaria o secondaria o i provvedimenti delle Autorità di vigilanza richiedono espressamente il rispetto dei principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale. In aggiunta, è stato mantenuto il riferimento alla revisione limitata in quanto il medesimo Codice trova applicazione anche quando i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti svolgono eventuali incarichi di revisione limitata per i quali la normativa primaria o secondaria o i provvedimenti delle Autorità di vigilanza richiedono espressamente il rispetto dei principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale, nonché nei casi in cui in sede di conferimento di detti incarichi sia espressamente previsto che il soggetto incaricato si attenga ai principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale.

3. Le sezioni del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*: regole codicistiche e localizzazioni

3.1. Analisi della Parte 1: Conformità al Codice, ai principi fondamentali e al quadro concettuale

Come già anticipato, la **Parte 1** tratta della *Conformità al Codice, ai principi fondamentali e al quadro concettuale*; infatti, il Codice richiede ai soggetti abilitati alla revisione di osservare e rispettare i principi deontologici fondamentali e di applicare il quadro concettuale al fine di identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.

Nel dettaglio, la Parte 1 del Codice può essere sintetizzata come segue.

SEZIONE	SOTTOSEZIONE	CONTENUTO	PARAGRAFI
100		<i>Conformità al Codice</i>	100.1-R100.4
110		<i>I principi deontologici fondamentali</i>	110.1A1-110.2A3
	111	<i>Integrità</i>	R111.1-R111.3
	112	<i>Obiettività</i>	R112.1-R112.2
	113	<i>Formazione, competenza e professionali</i>	R113.1-R113-3
	114	<i>Riservatezza</i>	R114.1-R114.2 (I)
	115	<i>Comportamento professionale</i>	R115.1-115.2 A1
120		Il quadro concettuale di riferimento	120.1-120-13 A2

All'interno del documento in esame, si chiarisce, sin dal principio, che il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse generale, evidenziando immediatamente la portata degli effetti di un comportamento conforme o meno al Codice. Al primo paragrafo (par. **100.1**) si legge che *"il Codice contiene regole e linee guida per consentire al soggetto abilitato alla revisione di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale"*. Oltre a tale indicazione di portata generale, la Sezione 100 fornisce anche le prime indicazioni in presenza di *Violazioni del Codice*, distinguendo il caso in cui la violazione attenga ad una regola sull'indipendenza (Parte 4A del Codice)¹⁰ o alle regole sugli altri principi (Parti 1 e 3); infatti, un soggetto abilitato alla revisione che identifica una violazione di una regola contenuta nelle Parti 1 e 3 del Codice deve valutare la significatività della violazione e il suo impatto sulla capacità del soggetto abilitato alla revisione di conformarsi ai principi fondamentali. Il soggetto abilitato alla revisione deve inoltre:

- a) intraprendere quanto prima ogni azione possibile per gestire, in modo soddisfacente, le conseguenze della violazione; e

¹⁰ In presenza di violazione di una regola sull'indipendenza contenuta nella Parte 4A del Codice, il soggetto abilitato alla revisione deve fare riferimento al contenuto dei paragrafi da R400.80 a R400.89.



- b) decidere se comunicare la violazione alle parti interessate che includono quelle che potrebbero aver subito le conseguenze della violazione o l'Autorità di vigilanza competente.

Nello specifico, la Sezione 110 del Codice disciplina i *Principi deontologici fondamentali* per il soggetto abilitato alla revisione, vale a dire:

- a) Integrità: consiste nell'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.
- b) Obiettività: consiste nel non scendere a compromessi nell'esprimere il proprio giudizio professionale a causa di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di terzi.
- c) Formazione, competenza e diligenza professionali: consistono nel
- (i) raggiungere e mantenere conoscenze e capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale; e
 - (ii) agire con diligenza e in conformità ai principi professionali applicabili.
- d) Riservatezza: consiste nel rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale.
- e) Comportamento professionale: consiste nel rispettare la normativa applicabile al caso concreto ed evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di *assurance*.

Il Codice specifica chiaramente, all'interno della Regola **R110.2**, che il soggetto abilitato alla revisione deve osservare ciascuno dei summenzionati principi fondamentali. In caso di conflitto tra l'osservanza di un principio fondamentale con l'osservanza di uno o più degli altri principi fondamentali, il soggetto abilitato alla revisione può valutare se consultarsi, ove necessario anche rendendo anonimi i soggetti interessati dal conflitto, con:

- altri soggetti facenti parte della struttura organizzativa del soggetto abilitato alla revisione;
- i responsabili delle attività di *governance* del cliente di revisione;
- altro organismo previsto dalla legge;
- un consulente legale.

In tali circostanze, il soggetto abilitato alla revisione può valutare altresì se rivolgersi all'Autorità di vigilanza competente. In ogni caso, tale consultazione non esime il soggetto abilitato alla revisione dall'obbligo di esercitare il proprio giudizio professionale per risolvere il conflitto.

Con riferimento alla disciplina specifica dei 5 principi deontologici fondamentali poc'anzi elencati, la Sezione 110 si compone di 5 sottosezioni.

Nella tabella che segue si riportano alcuni dei paragrafi chiave relativi a ciascuno dei principi deontologici fondamentali estratti dal Codice stesso.



INTEGRITÀ	<p>R111.2 Il soggetto abilitato alla revisione non deve consapevolmente consentire che il proprio nome sia associato a relazioni, comunicazioni o altre informative che egli sappia essere:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) sostanzialmente false o fuorvianti;(b) fornite in modo non adeguatamente ponderato;(c) tali da omettere od occultare informazioni che, invece, sarebbe stato necessario includere per evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni.
OBIETTIVITÀ	<p>R112.2 Il soggetto abilitato alla revisione non deve svolgere l'incarico qualora il suo giudizio professionale sia pregiudicato o indebitamente influenzato da una circostanza o relazione.</p>
FORMAZIONE, COMPETENZA E DILIGENZA PROFESSIONALI	<p>R 113.1 (I) Ai sensi dell'art. 5, d.lgs. 39/2010, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto al rispetto degli obblighi di formazione continua quale effetto diretto dell'iscrizione al registro. Il soggetto abilitato alla revisione deve assolvere l'obbligo formativo con serietà senza delegare i relativi compiti a terzi. Il mancato assolvimento degli obblighi di formazione continua da parte del soggetto abilitato alla revisione, anche se privo di incarichi di revisione legale, costituisce una violazione del presente Codice. Tali violazioni sono sanzionate ai sensi delle disposizioni vigenti.</p>
RISERVATEZZA	<p>114.1 A1 La riservatezza risponde all'interesse generale in quanto facilita il flusso informativo dal cliente al soggetto abilitato alla revisione nella consapevolezza che tali informazioni non saranno divulgate a terzi. Tuttavia, il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere di divulgare informazioni riservate quando:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) la divulgazione è prescritta dalla legge, per esempio, per comunicare alle Autorità competenti violazioni di legge;(b) esiste il dovere di divulgazione:<ul style="list-style-type: none">(i) per conformarsi alle richieste formulate nell'esercizio della vigilanza dall'Autorità competente;(ii) per tutelare gli interessi professionali di un soggetto abilitato alla revisione nel corso di un procedimento giudiziario o sanzionatorio;(iii) per conformarsi ai principi professionali, incluse le regole deontologiche. <p>Al soggetto abilitato alla revisione è permesso divulgare informazioni riservate quando consentito dalla legge o autorizzato dal cliente.</p> <p>La divulgazione è permessa, per esempio, per produrre documenti o altre prove nel corso di un procedimento giudiziario o amministrativo.</p>
COMPORAMENTO PROFESSIONALE	<p>R115.2 Il soggetto abilitato alla revisione, nel fare pubblicità e promuovere la propria attività, non deve portare discredito alla propria categoria di appartenenza.</p> <p>Il soggetto abilitato alla revisione deve essere onesto e sincero e non deve:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) enfatizzare in modo eccessivo i servizi che è in grado di offrire, le qualifiche che possiede o l'esperienza acquisita;(b) fare riferimenti denigratori o raffronti privi di fondamento con il lavoro di altri.

Tenuto conto che il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* ha una matrice internazionale, è stato necessario "adeguare" il contenuto allo specifico contesto normativo e regolamentare italiano e, in merito ai *principi deontologici fondamentali*, è opportuno evidenziare che:

- con riferimento al principio della *Formazione, competenza e diligenza professionale*, ai sensi dell'**art. 5 del d.lgs. 39/2010**, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto al rispetto degli obblighi



di formazione continua quale effetto diretto dell'iscrizione al registro. Il soggetto abilitato alla revisione deve assolvere l'obbligo formativo con serietà senza delegare i relativi compiti a terzi. Il mancato assolvimento degli obblighi di formazione continua da parte del soggetto abilitato alla revisione, anche se privo di incarichi di revisione legale, costituisce una violazione del Codice. Tali violazioni sono sanzionate ai sensi delle disposizioni vigenti;

- per quanto attiene al principio della *Riservatezza*, pur essendo il contenuto del Codice in linea con le previsioni dell'**art. 9-bis, commi 1 e 3 del d.lgs. 39/2010**, è stato inserito anche il par. **R114.2 (I)**, di matrice nazionale, che specifica come, con riguardo al trasferimento di informazioni e documenti tra soggetti abilitati alla revisione del bilancio di un gruppo le cui società hanno sede in diversi Stati Membri o Paesi Terzi, si applicano le regole in materia di riservatezza e segreto professionale contenute all'**art. 9-bis, commi 6, 7 e 8 del d.lgs. 39/2010**;
- per quanto attiene al principio deontologico del *Comportamento professionale*, si evidenzia che tale principio contiene, tra l'altro, anche la tutela della reputazione dell'attività di *assurance*; in Italia, ai sensi del vigente d.m. 145/2012¹¹, il concetto di reputazione include anche quello di onorabilità.

La Parte 1 del Codice si conclude con la Sezione 120, dedicata al *quadro concettuale di riferimento*, che – attraverso la definizione di regole e linee guida – consente al soggetto abilitato alla revisione di conformarsi ai principi fondamentali e di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale; inoltre, tali regole e linee guida contribuiscono a evitare che il soggetto abilitato alla revisione consideri consentita una situazione per il solo fatto che essa non è espressamente vietata dal Codice. Nel gestire una problematica connessa agli aspetti deontologici, il soggetto abilitato alla revisione deve, quindi, considerare il contesto nel quale tale problematica si è manifestata o potrebbe manifestarsi. Infatti, il

¹¹ In particolare, l'art. 3 del DM 145/2012 disciplina i requisiti di onorabilità come segue:

"1. Possono chiedere l'iscrizione al registro di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, le persone fisiche che soddisfano congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) non si trovino in stato di interdizione temporanea o di sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- b) non siano state sottoposte a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria ai sensi del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, concernente il codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136, salvi gli effetti della riabilitazione;
- c) non siano state condannate con sentenza irrevocabile, salvi gli effetti della riabilitazione, ad una delle seguenti pene:
 - i. reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei reati previsti dalle norme che disciplinano l'attività bancaria, finanziaria, mobiliare, assicurativa e dalle norme in materia di mercati, valori mobiliari e strumenti di pagamento, nonché per i reati previsti dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;
 - ii. reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei delitti previsti nel titolo XI del libro V del codice civile;
 - iii. reclusione per un tempo superiore ad un anno per un delitto contro la pubblica Amministrazione, contro la fede pubblica, contro il patrimonio, contro l'ordine pubblico, contro l'economia pubblica ovvero per un delitto in materia tributaria;
 - iv. reclusione per un tempo superiore a due anni per qualunque delitto non colposo;
- d) non abbiano riportato in Stati esteri condanne penali o altri provvedimenti sanzionatori per fattispecie e durata corrispondenti a quelle che comporterebbero, secondo la legge italiana, la perdita dei requisiti di onorabilità.

2. Non possono essere iscritti al Registro dei revisori coloro nei confronti dei quali sia stata applicata su richiesta delle parti, ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale, una delle pene previste dal comma 1, lettera c), salvo il caso dell'estinzione del reato.

quadro concettuale specifica l'approccio che il soggetto abilitato alla revisione deve applicare nell'identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.

Nel dettaglio, la regola **R120.5 (I)** disciplina come nell'applicazione del quadro concettuale di riferimento, il soggetto abilitato alla revisione deve:

- (a) esercitare il giudizio professionale;
- (b) prestare attenzione alle nuove informazioni e ai cambiamenti nei fatti e nelle circostanze; e
- (c) utilizzare il *processo di valutazione del terzo ragionevole e informato* (descritto al par. 120.5 A4) come metodo di verifica. Si osserva che, ai sensi dell'**art. 10, comma 2, d.lgs. 39/2010**, il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano rischi derivanti da relazioni dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa (non è necessario che il soggetto terzo ragionevole e informato sia un soggetto abilitato alla revisione, ma è sufficiente che possieda la conoscenza e l'esperienza pertinenti per comprendere e valutare in modo imparziale l'adeguatezza delle conclusioni tratte dal soggetto abilitato alla revisione).

I rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali possono scaturire da un'ampia gamma di fatti e circostanze. Le categorie di rischi indicate nel Codice (par. 120.6 A3) corrispondono a quelle indicate nell'**art. 10 del d.lgs. 39/2010** che, al comma 2, specifica che: *"Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di autoriesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa"*. Infatti, nel *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, le categorie identificate sono:

- (a) interesse personale;
- (b) auto-riesame;
- (c) promozione degli interessi del cliente;
- (d) familiarità;
- (e) intimidazione.

Ciò posto, il soggetto abilitato alla revisione che ha identificato rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali deve valutare se tali rischi possono essere considerati entro un livello accettabile: ossia, un livello al quale un soggetto abilitato alla revisione, utilizzando la verifica di un terzo ragionevole e informato, concluderebbe, verosimilmente, che sono rispettati i principi fondamentali. Tale attività di monitoraggio deve essere effettuata non solo all'accettazione dell'incarico, bensì per l'intera durata dell'incarico. Nel caso in cui il soggetto abilitato alla revisione valuta che i rischi di mancata osservanza



dei principi fondamentali non sono entro un livello accettabile, deve gestire tali rischi al fine di eliminarli o ridurli entro un livello accettabile: se la gestione dei rischi non è possibile è necessario non accettare o porre termine allo specifico incarico.

La Sezione 120 e, quindi, la Parte 1 del Codice si conclude con alcune *Considerazioni per le revisioni e le revisioni limitate* in merito:

- all'*indipendenza* – specificando che è legata ai principi fondamentali dell'obiettività e dell'integrità e si articola in indipendenza mentale e indipendenza agli occhi di terzi;
- allo *scetticismo professionale* – sottolineando che ai sensi dell'**art. 9, comma 3 del d.lgs. 39/2010**, il soggetto abilitato alla revisione, nello svolgimento dell'incarico di revisione legale, esercita lo scetticismo professionale in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il *fair value* (valore equo), la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento. Ai sensi dell'**art. 9, comma 4 del d.lgs. 39/2010**, per scetticismo professionale si intende 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 alla revisione legale. L'esercizio dello scetticismo professionale nello svolgimento dell'incarico di revisione legale è espressamente previsto anche dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Inoltre, il Legislatore italiano, all'interno dell'**art. 9, comma 2 del d.lgs. 39/2010** specifica che il revisore legale (o la società di revisione legale) che effettua la revisione legale dei conti esercita nel corso dell'intera revisione lo scetticismo professionale.

V'è da dire che lo scetticismo professionale risulta un concetto connesso ai principi fondamentali (Sezione 110); infatti, l'osservanza dei principi fondamentali, singolarmente e nel loro insieme, supporta l'esercizio dello scetticismo professionale.

Esempio¹² – Scetticismo professionale

L'obiettività richiede al soggetto abilitato alla revisione di non scendere a compromessi nell'esprimere il proprio giudizio professionale a causa di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di terzi. Per esempio, il soggetto abilitato alla revisione si conforma al principio di obiettività:

- (a) riconoscendo circostanze e rapporti quali la familiarità con il cliente che potrebbero compromettere il giudizio professionale del soggetto abilitato alla revisione; e
- (b) considerando l'impatto di tali circostanze e rapporti sul proprio giudizio nel valutare la sufficienza e l'adeguatezza degli elementi probativi relativi a un aspetto significativo per il bilancio del cliente.

Così facendo, il soggetto abilitato alla revisione si comporta in modo da contribuire all'esercizio dello scetticismo professionale.

¹² L'esempio è contenuto nel par. 120.13 A2 del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*.

Ricapitolando, il quadro concettuale si esplicita nell'approccio che il soggetto abilitato alla revisione deve applicare:

- (a) nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei suddetti principi fondamentali;
- (b) nella valutazione dei rischi identificati;
- (c) nella gestione dei rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile.

3.2. Analisi della Parte 2: Soggetti abilitati alla revisione

La Parte 3¹³ del Codice, ossia *Soggetti abilitati alla revisione*, si compone delle seguenti Sezioni:

SEZIONE	SOTTOSEZIONE	CONTENUTO	PARAGRAFI
300		<i>Applicazione del quadro concettuale soggetti abilitati alla revisione</i>	300.1-300.10 A1
310		<i>Conflitti di interesse</i>	310.1-R310.13
320		<i>Incarichi professionali</i>	320.1-320.10
321		<i>Secondo parere</i>	321.1-R321.4
330		<i>Corrispettivi e altre tipologie di compensi</i>	330.1-330.6
340		<i>Offerta o accettazione di incentivi</i>	340.1-340.14 A2
350		<i>Custodia dei beni del cliente</i>	350.1-R350.5
360		<i>Comportamenti del soggetto abilitato alla revisione conseguenti alla non conformità a leggi e regolamenti</i>	360.1-360.28 A1

Nel dettaglio, la Parte 3 contiene regole e linee guida che consentono al soggetto abilitato alla revisione di applicare il quadro concettuale: ovviamente, non essendo possibile illustrare tutti i fatti e le circostanze che possono verificarsi nello svolgimento dell'incarico, il soggetto abilitato deve porre attenzione anche a fatti e circostanze non espressamente identificati nel Codice. Di conseguenza, nel trattare una problematica legata all'etica e alla deontologia, il soggetto abilitato alla revisione deve considerare il contesto nel quale la stessa si è presentata o può presentarsi.

Sul punto, si riportano alcuni esempi nella tabella che segue.

Esempi¹⁴ di fatti o circostanze che possono dar luogo a rischi per un soggetto abilitato alla revisione durante lo svolgimento di un incarico di *assurance* (suddivisi in categorie).

(a) Rischi derivanti da interesse personale:

- il soggetto abilitato alla revisione ha un interesse finanziario diretto nel cliente di *assurance*;
- il soggetto abilitato alla revisione richiede un basso compenso per ottenere un nuovo incarico e tale compenso è talmente basso che può essere difficile, a fronte dello stesso, svolgere l'incarico in conformità ai principi professionali applicabili;

¹³ Si ricorda che la Parte 2 del Codice Etico IESBA non è stata inserita all'interno del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* in quanto indirizzata ai *professional accountants in business*, ossia i *professional accountants* che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e che non svolgono incarichi di revisione.

¹⁴ Gli esempi sono contenuti nel par. 300.6 A1 del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*.



- il soggetto abilitato alla revisione ha una stretta relazione di affari con il cliente di *assurance*;
- il soggetto abilitato alla revisione ha accesso a informazioni riservate che potrebbero essere utilizzate per ottenere un vantaggio personale;
- il soggetto abilitato alla revisione scopre un errore significativo nei risultati di un precedente servizio professionale svolto da un suo membro, suo dipendente o suo collaboratore.

(b) Rischi derivanti da auto-riesame:

- il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete ha realizzato i sistemi informativi finanziari la cui efficacia è oggetto dell'incarico di *assurance*;
- il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete ha predisposto i dati di base utilizzati per generare la documentazione oggetto dell'incarico di *assurance*.

(c) Rischi derivanti dalla promozione di interessi del cliente:

- il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete promuove gli interessi, o investimenti in interessi finanziari, di un cliente di revisione;
- il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete svolge attività di difensore o di consulente tecnico di parte di un cliente di revisione nell'ambito di un contenzioso con terzi;
- il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete svolge attività di promozione di un interesse di parte (*lobbying*) per conto di un cliente nel contesto di un'iniziativa legislativa.

(d) Rischi derivanti dalla familiarità:

- il soggetto abilitato alla revisione è un familiare o uno stretto familiare di un amministratore o di un esponente della direzione del cliente di *assurance*;
- l'amministratore o l'esponente della direzione o il dipendente del cliente di *assurance* che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico di *assurance*, ha svolto, nel recente passato, il ruolo di responsabile dell'incarico stesso;
- il membro del gruppo di revisione ha uno stretto rapporto professionale di lunga durata con il cliente di revisione.

(e) Rischi derivanti da intimidazione:

- il cliente di *assurance* minaccia di revocare l'incarico di *assurance* al soggetto abilitato alla revisione a causa di un disaccordo su una tematica professionale;
- il responsabile dell'incarico di *assurance* è stato minacciato di estromissione dal gruppo di *assurance* o dalla propria struttura di appartenenza (ad esempio, società di revisione o altra entità professionale) a causa di un disaccordo su una tematica relativa all'incarico di *assurance*;
- la maggiore esperienza su una certa materia, posseduta da un cliente, rispetto a quella del soggetto abilitato alla revisione, determina in quest'ultimo una pressione a conformarsi alle opinioni del primo;
- il membro del gruppo di revisione viene informato che l'avanzamento di carriera già previsto nei suoi confronti non avrà luogo qualora non approvi il trattamento contabile adottato dal cliente di revisione ritenuto dal membro del gruppo di revisione non appropriato.

Alla fase di identificazione dei rischi segue, sempre a cura del soggetto abilitato alla revisione, la fase di loro valutazione: nel dettaglio, il Codice chiarisce come la valutazione dei rischi potrebbe essere influenzata da aspetti correlati, da un lato, al cliente (ad esempio, revisione o *assurance*) e al contesto in cui opera (ad esempio, struttura del governo societario adeguata) e, dall'altro, al soggetto abilitato



alla revisione e al contesto in cui opera (ad esempio, il soggetto abilitato si è dotato di procedure per la gestione della dipendenza economica da un singolo cliente).

Nella Sezione 300 del Codice sono contenute anche le regole e linee guida per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali che non sono entro un livello accettabile.

Nel riquadro che segue si riportano alcune esemplificazioni in merito alle possibili misure di salvaguardia per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali.

Esempi¹⁵ di misure di salvaguardia per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali:

- la presenza di un soggetto appropriato che non faceva parte del gruppo di revisione che riesamini il lavoro svolto o, a seconda delle necessità, fornisca indicazioni al riguardo (cfr. par. 300.8 A4), può gestire un rischio derivante da auto-riesame;
- l'utilizzo per la prestazione di incarichi non di *assurance* ad un cliente di *assurance* di partner e team dell'incarico di *assurance* diversi, con linee gerarchiche separate, può gestire rischi derivanti da auto-riesame, promozione degli interessi del cliente o familiarità;
- il coinvolgimento di un altro soggetto non appartenente al soggetto abilitato alla revisione o alla sua rete affinché esegua ex novo o ripercorra una parte dell'incarico può gestire rischi derivanti da interesse personale, auto-riesame, promozione degli interessi del cliente, familiarità o intimidazione;
- la separazione dei team degli incarichi quando si trattano questioni di natura confidenziale può gestire un rischio derivante da interesse personale;
- il non fare affidamento da parte del soggetto abilitato alla revisione, nella formazione del proprio giudizio nell'incarico di *assurance* in corso, su un giudizio espresso o sui risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete può gestire un rischio derivante da auto-riesame;
- l'espressione di un giudizio, da parte di un diverso soggetto abilitato alla revisione, sul bilancio nel quale si riflettono un giudizio espresso o i risultati di un servizio reso dall'attuale soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete può gestire un rischio derivante da auto-riesame. Tale giudizio deve essere espresso prima della conclusione dell'incarico di revisione da parte dell'attuale soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete.

Come illustrato nello schema sintetico di pag. 17, le restanti Sezioni della Parte 3 (che vanno dalla Sezione 310 alla Sezione 360) descrivono alcuni rischi che possono sorgere in specifiche circostanze o situazioni, che possono caratterizzare l'attività del soggetto abilitato alla revisione, e forniscono esempi di misure di salvaguardia che potrebbero consentire di gestire i rischi di inosservanza dei principi fondamentali. Nella tabella che segue se ne riportano alcune esemplificazioni con riferimento a ciascuna sezione.

¹⁵ Gli esempi sono contenuti nel par. 300.8 A2 del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*.



**CONFLITTI DI
INTERESSE
(Sezione 310)**

Un conflitto di interesse genera rischi di mancata osservanza del principio di obiettività e può dar luogo a rischi di mancata osservanza degli altri principi fondamentali. Tali rischi possono sorgere quando:

- (a) un soggetto abilitato alla revisione svolge un incarico di assurance riguardante una particolare tematica per due o più clienti i cui interessi in relazione a tale tematica siano in conflitto; o
- (b) gli interessi del soggetto abilitato alla revisione riguardo a una particolare tematica e gli interessi del cliente per il quale il soggetto abilitato alla revisione svolge un incarico di assurance legati a detta tematica sono in conflitto.

Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi generati da un conflitto di interessi includono:

- la presenza di team degli incarichi separati a cui sono state indicate prassi e procedure chiare in merito al mantenimento della riservatezza;
- la presenza di un soggetto appropriato, che non sia coinvolto nella prestazione del servizio né condizionato in altro modo dal conflitto, che riesamini il lavoro svolto per valutare se i giudizi e le conclusioni chiave siano appropriati.

**INCARICHI
PROFESSIONALI
(Sezione 320)**

L'accettazione di un nuovo cliente o di modifiche ad un incarico in essere possono generare un rischio di mancata osservanza di uno o più principi fondamentali.

Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

- l'assegnazione all'incarico di un numero sufficiente di persone in possesso delle necessarie competenze;
- la definizione di una tempistica realistica per lo svolgimento dell'incarico;
- l'utilizzo di esperti laddove ritenuto necessario.

In presenza di modifiche nel conferimento dell'incarico di *assurance*, esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

- la richiesta al soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente di fornire le informazioni di cui sia a conoscenza su fatti e circostanze che, a suo giudizio, il soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione dovrebbe conoscere prima di decidere se accettare o meno l'incarico. Per esempio, la risposta alla richiesta di informazioni può rivelare fatti pertinenti precedentemente non divulgati e disaccordi con il soggetto abilitato alla revisione in carica o con quello precedente che possono influenzare la decisione di accettare o meno l'incarico;
- acquisire informazioni da altre fonti, ad esempio mediante richieste a terzi o colloqui con gli amministratori o esponenti della direzione o persone responsabili delle attività di governance del cliente.

**SECONDO PARERE
(Sezione 321)**

Fornire un secondo parere a un'impresa, che non sia già cliente, può dar luogo a un rischio derivante da interesse personale o ad un altro rischio di mancata osservanza di uno o più principi fondamentali.

Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:



	<ul style="list-style-type: none"> • l'acquisizione, con il consenso del cliente, di informazioni dal soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente; • la descrizione, nelle comunicazioni al cliente, delle limitazioni intrinseche al parere; • l'invio di una copia del parere al soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente.
CORRISPETTIVI E ALTRE TIPOLOGIE DI COMPENSI (Sezione 330)	<p>Il livello dei corrispettivi richiesti genera un rischio per l'osservanza del principio di competenza e diligenza professionali, derivante da interesse personale (se il corrispettivo richiesto è talmente esiguo che può essere difficile svolgere l'incarico in conformità ai principi professionali applicabili).</p> <p>Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • modificare il livello dei corrispettivi o la portata dell'incarico; • sottoporre il lavoro svolto al riesame da parte di un soggetto appropriato. <p>Con riferimento ai corrispettivi per segnalazioni (<i>referral fee</i>), esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la comunicazione al cliente degli accordi relativi al fatto che il soggetto abilitato alla revisione pagherà un corrispettivo ad un altro soggetto abilitato alla revisione o esperto a fronte della segnalazione dell'incarico ricevuto; • la comunicazione al cliente degli accordi relativi al fatto che il soggetto abilitato alla revisione incasserà un corrispettivo per aver segnalato il cliente ad un altro soggetto abilitato alla revisione o esperto
OFFERTA O ACCETTAZIONE DI INCENTIVI (Sezione 340)	<p>Un soggetto abilitato alla revisione non deve offrire, neppure per interposta persona, incentivi che siano forniti, ovvero che un terzo ragionevole e informato concluderebbe siano forniti, con l'intento di influenzare indebitamente il comportamento del destinatario o di un altro individuo che abbia una relazione di qualche forma con il destinatario</p>
CUSTODIA DEI BENI DEL CLIENTE (Sezione 350)	<p>Nell'ambito delle procedure di accettazione del cliente e dell'incarico relativamente all'assunzione della custodia del denaro o dei beni del cliente, un soggetto abilitato alla revisione deve:</p> <ol style="list-style-type: none"> svolgere indagini in merito alla provenienza dei beni; e valutare i relativi obblighi stabiliti da leggi e regolamenti. <p>Un soggetto abilitato alla revisione a cui sia affidato denaro o altri beni appartenenti ad altri soggetti deve:</p> <ol style="list-style-type: none"> conformarsi alle leggi e ai regolamenti pertinenti alla custodia e alla rendicontazione dei beni; tenere tali beni separati dai beni personali o da quelli della sua organizzazione; utilizzare i beni unicamente per le finalità per cui sono stati previsti; e essere pronto in qualsiasi momento a rendicontare i beni ed eventuali proventi, dividendi o utili generati a qualunque individuo avente titolo.
COMPORAMENTI DEL SOGGETTO ABILITATO ALLA	<p>Le non conformità o sospette non conformità a leggi o regolamenti nel corso dello svolgimento di un incarico sono oggetto anche del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del</p>

REVISIONE CONSEQUENTI ALLA NON CONFORMITÀ A LEGGI E REGOLAMENTI (Sezione 360)	<p><i>bilancio</i>”; mentre, la relativa sezione del <i>Codice Italiano di Etica e Indipendenza</i> è diretta ad individuare i comportamenti etici del revisore che viene a conoscenza di tali non conformità o sospette non conformità.</p> <p>Il soggetto abilitato alla revisione ha la responsabilità di agire nell’interesse generale. Gli obiettivi del soggetto abilitato in relazione alla non conformità o sospetta non conformità a leggi e regolamenti da parte dell’impresa sono:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) conformarsi ai principi di integrità e comportamento professionale;(b) allertare la direzione o, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance del cliente, ivi incluso il Collegio Sindacale nel contesto del sistema di <i>governance</i> tradizionale, affinché gli stessi, in virtù delle funzioni e responsabilità attribuite loro dalle disposizioni di legge,<ul style="list-style-type: none">(i) si attivino per porre rimedio, correggere o attenuare le conseguenze della non conformità identificata o sospetta; o(ii) evitino che si verifichi la non conformità, qualora non sia ancora avvenuta;(c) compiere ulteriori azioni, nell’interesse generale. <p>Il soggetto abilitato alla revisione deve considerare se la direzione e i responsabili delle attività di <i>governance</i> comprendono le loro responsabilità derivanti da leggi e regolamenti con riferimento alla non conformità o sospetta non conformità.</p>
--	---

3.3. Analisi della Parte 4A: Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

Proseguendo nell’analisi del Codice, la Parte 4A, *Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata*, si compone delle seguenti Sezioni.

SEZIONE	SOTTOSEZIONE	CONTENUTO	PARAGRAFI
400		<i>Applicazione del quadro concettuale all’indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata</i>	400.1-R400.89
410		<i>Corrispettivi</i>	410.1-410.12 A3
411		<i>Politiche di remunerazione e valutazione</i>	411.1-R411.4 (I)
420		<i>Incentivi</i>	420.1-420.3 A1
430		<i>Contenzioso in essere o potenziale</i>	430.1-430.3 A4
510		<i>Interessi finanziari</i>	510.1-510.10 A3
511		<i>Finanziamenti e garanzie</i>	511.1-R511.7 (I)
520		<i>Relazioni d’affari</i>	520.1-520.6 A2
521		<i>Relazioni familiari e personali</i>	521.1-521.8 A2
522		<i>Recente attività professionale svolta presso un cliente di revisione</i>	522.1-522.4 A3
523		<i>Ruolo di amministratore o esponente della direzione di un cliente di revisione</i>	523.1-523.4 A1
524		<i>Rapporto di lavoro con un cliente di revisione</i>	524.1-524.5 A3



525		<i>Assegnazione temporanea di personale del soggetto abilitato alla revisione legale</i>	525.1-R525.4
540		<i>Rapporto professionale di lunga durata tra il personale professionale e il cliente di revisione</i>	540.1-R540.4
600		<i>Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione</i>	600.1-R600.8
	601	<i>Servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità</i>	601.1-601.5 A1
	602	<i>Servizi amministrativi</i>	602.1-602.3 A2
	603	<i>Servizi di valutazione</i>	603.1-603.4 A1
	604	<i>Servizi fiscali</i>	604.1-604.11 A2(I)
	605	<i>Servizi di revisione interna (c.d. Internal Audit)</i>	605.1-605.4 A5
	606	<i>Servizi relativi ai sistemi informativi ("Servizi IT")</i>	606.1-606.4 A2
	607	<i>Servizi di assistenza nell'ambito di un contenzioso</i>	607.1-607.3
	608	<i>Servizi legali</i>	608.1-608.6
	609	<i>Servizi di ricerca del personale</i>	609.1-R609.7
	610	<i>Servizi legati al finanziamento, alla struttura e alla allocazione del capitale, alla strategia di investimento (c.d. Corporate Finance)</i>	610.1-R610.5

Come detto, il tema dell'indipendenza rappresenta la maggiore novità del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* rispetto alla versione del Codice Etico Italia del 2018: la centralità del tema è confermata dal fatto che la parte dedicata all'indipendenza corrisponde a circa la metà del contenuto dell'intero documento.

Nel dettaglio, la Parta 4A del Codice descrive:

- (a) i fatti e le circostanze, incluse le attività professionali, gli interessi e le relazioni che generano o potrebbero generare rischi per l'indipendenza;
- (b) le possibili azioni, incluse le misure di salvaguardia, che potrebbero risultare adeguate per gestire tali rischi; e
- (c) alcune situazioni in cui i rischi non possono essere eliminati, o in cui nessuna misura di salvaguardia può ridurli entro un livello accettabile.

3.3.1. Analisi della Parte 4A: Sezioni 400-540

La Sezione 400 illustra, richiamando anche i riferimenti normativi specifici del Legislatore nazionale, alcuni concetti fondamentali per la identificazione, valutazione ed eventuale gestione dei rischi per l'indipendenza che poi saranno ulteriormente esemplificati, utilizzando fattispecie specifiche, nelle successive sezioni del Codice.

Nella tabella che segue si forniscono, con riferimento agli aspetti disciplinati nella Sezione 400, i relativi riferimenti normativi e codicistici, nonché alcune esemplificazioni chiave delle regole e linee guida.



REGOLE E LINEE GUIDA DELLA SEZIONE 400	RIFERIMENTI NORMATIVI E PARAGRAFI DEL CODICE	ALCUNE ESEMPLIFICAZIONI DELLE REGOLE E/O LINEE GUIDA
Parte generale	Art. 10, co. 1, d.lgs. 39/2010 R400.11(I) – R400.12	<p>R400.11(I) [...] Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.</p> <p>Il soggetto abilitato alla revisione deve applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza relativi a un incarico di revisione.</p>
Enti controllati e enti consociati	R420.20	<p>R400.20 I riferimenti a un cliente di revisione contenuti nella Parte 4A comprendono gli enti controllati. Se il gruppo di revisione viene a conoscenza o ha motivo di ritenere che una relazione o una circostanza che coinvolge un ente consociato del cliente sia pertinente per la valutazione dell'indipendenza del soggetto abilitato rispetto al cliente, esso deve includere tale ente consociato nella fase di identificazione, valutazione e gestione dei rischi per l'indipendenza.</p>
Periodo nel quale è richiesta l'indipendenza	Art. 10, co. 1- <i>bis</i> e Art. 13, d.lgs. 39/2010 e d.m. 261/2012 R400.30(I)-400.31A2	<p>400.30A1 Il periodo di svolgimento dell'incarico inizia quando il gruppo di revisione avvia l'attività di revisione. Il periodo di svolgimento dell'incarico termina con l'emissione della relazione di revisione. Se l'incarico è di natura pluriennale, questo termina al momento dell'emissione dell'ultima relazione di revisione prevista dell'incarico.</p> <p>400.31A1 Rischi per l'indipendenza sorgono quando è reso un incarico per un servizio non di assurance a un cliente di revisione da un soggetto abilitato alla revisione o da un soggetto appartenente alla sua rete nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio o successivamente alla chiusura dello stesso, ma prima dell'avvio dell'attività di revisione da parte del gruppo di revisione, e la prestazione di detto servizio non sarebbe consentita in base alle previsioni del presente Codice.</p>
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	400.40A1-440A2	<p>400.40 A2 Il soggetto abilitato alla revisione e i responsabili delle attività di governance del cliente di revisione instaurano una regolare comunicazione in merito alle relazioni e agli altri aspetti che, secondo l'opinione del soggetto abilitato alla revisione, hanno ragionevolmente un impatto sull'indipendenza. [...]</p> <p>Tale comunicazione può rivelarsi particolarmente utile in caso di rischi derivanti da intimidazione e familiarità</p>
Soggetti appartenenti alla rete	Art. 1, co. 1, lett. I), d.lgs. 39/2010	<p>400.50 A1 I soggetti abilitati alla revisione, al fine di migliorare la loro capacità di fornire servizi professionali, spesso creano delle strutture più ampie insieme ad altri soggetti. Se tali strutture più ampie configurino o meno una rete dipende dagli specifici fatti e</p>



	400.50A1- 400.54A1	circostanze. Non rileva il fatto che i soggetti abilitati alla revisione e gli altri soggetti siano o meno giuridicamente distinti. R400.53 (I) Al fine di decidere se una struttura più ampia alla quale appartiene il soggetto abilitato alla revisione configuri o meno una rete, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. I) d.lgs. 39/2010, il soggetto abilitato alla revisione deve concludere che una rete esiste quando la struttura più ampia sia finalizzata alla cooperazione e: (a) persegua chiaramente la condivisione degli utili o dei costi (cfr. par. 400.53 A2); o (b) sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni (cfr. par. 400.53 A3); o (c) condivida direttive e procedure comuni di controllo della qualità (cfr. par. 400.53 A4), o una strategia aziendale comune (cfr. par. 400.53 A5), o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune (cfr. parr. 400.53 A6, 400.53 A7) o di una parte significativa delle risorse professionali (cfr. parr. 400.53 A8, 400.53 A9).
Documentazione generale sull'indipendenza per gli incarichi di revisione e di revisione limitata	Art. 10, co. 4, d.lgs. 39/2010 R400.60(I)- 400.60A1	400.60 A1 La documentazione fornisce evidenza degli elementi a supporto del giudizio professionale del soggetto abilitato alla revisione nell'elaborazione delle conclusioni sul rispetto delle regole della presente Parte del Codice. Tuttavia, l'assenza di tale documentazione non è un elemento determinante nello stabilire se il soggetto abilitato alla revisione abbia considerato o meno un particolare aspetto o se sia o meno indipendente.
Fusioni e acquisizioni	Art. 10, co. 6, d.lgs. 39/2010 400.70A1- R400.76	400.70 A1 A seguito di una fusione o di un'acquisizione che coinvolge un cliente di revisione può generarsi un rischio per l'indipendenza e, dunque, per la capacità di proseguire l'incarico di revisione, derivante da interessi e relazioni precedenti l'operazione o in essere all'atto dell'operazione. 400.72 A1(I) In alcuni casi, può risultare problematico far cessare, entro la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione, l'interesse o la relazione che genera un rischio. In tali circostanze, il soggetto abilitato alla revisione ne discute prontamente con i responsabili delle attività di governance e con l'Autorità di vigilanza. 400.72 A2 La natura e la significatività dell'interesse e della relazione costituiscono fattori rilevanti per la valutazione del livello di rischio generato dalle fusioni e acquisizioni e per la tipologia di provvedimenti da adottare con l'obiettivo di porre fine a tali interessi e relazioni.
Violazione di una regola sull'indipendenza per incarichi di	Art. 13, d.lgs. 39/2010 e d.m. 261/2012 (cessazione incarico)	R400.80 Se il soggetto abilitato alla revisione conclude che si è verificata una violazione di una regola della presente Parte del Codice, deve:



revisione e

revisione limitata

Art. 10-*quater*, co.
4, d.lgs. 39/2010
(documentazione)

R400.80-R400.89

- (a) cessare, sospendere o eliminare l'interesse o la relazione che ha generato la violazione e gestirne le conseguenze;
- (b) valutare se alla violazione si applichino disposizioni normative e regolamentari in materia di indipendenza e, nel caso:
 - (i) conformarsi a dette disposizioni; e
 - (ii) valutare se sussistano i presupposti per comunicare la violazione all'autorità di vigilanza;
- (c) comunicare tempestivamente la violazione in conformità alle proprie direttive e procedure:
 - (i) al responsabile dell'incarico;
 - (ii) ai responsabili delle direttive e procedure relative all'indipendenza;
 - (iii) ad altro personale coinvolto nell'ambito del soggetto abilitato alla revisione e, ove appropriato, della rete; e
 - (iv) a coloro che siano soggetti alle regole sull'indipendenza riportate nella Parte 4A cui è richiesto di intraprendere azioni appropriate;
- (d) valutare la significatività della violazione e il suo impatto sull'obiettività del soggetto abilitato alla revisione e sulla sua capacità di emettere una relazione di revisione; e
- (e) in base alla significatività della violazione stabilire:
 - (i) se porre termine all'incarico di revisione; o
 - (ii) se sia possibile intraprendere azioni che affrontano in modo soddisfacente le conseguenze della violazione e se tali azioni possano essere intraprese e siano adeguate nelle circostanze.

Nell'effettuare tale valutazione, il soggetto abilitato alla revisione deve utilizzare il proprio giudizio professionale e considerare se un soggetto terzo, ragionevole e informato, concluderebbe verosimilmente che l'obiettività del soggetto abilitato alla revisione sia compromessa, e pertanto, il soggetto abilitato alla revisione non sia in grado di emettere una relazione di revisione.

Come sintetizzato nello schema a pag. 22 del presente lavoro, il *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* dedica le successive 13 Sezioni (ossia, dalla Sezione 410 alla Sezione 540) alla illustrazione di regole e linee guida con riferimento a specifiche situazioni che possono impattare sull'attività del soggetto abilitato alla revisione.



SITUAZIONE SPECIFICA	ALCUNE ESEMPLIFICAZIONI DELLE REGOLE E/O LINEE GUIDA CONTENUTE NEL CODICE
<p>Corrispettivi (Sezione 410)</p>	<p>410.3 A1 Quando il totale dei corrispettivi derivanti da un cliente di revisione rappresentano per il soggetto abilitato alla revisione incaricato di esprimere il giudizio di revisione una quota consistente del totale dei suoi ricavi, la dipendenza da quel cliente e i timori per l'eventuale perdita di tale cliente comportano un <u>rischio di interesse personale o intimidazione</u>.</p> <p>410.3 A2 I fattori da considerare nella <u>valutazione del livello di tali rischi</u> includono:</p> <ul style="list-style-type: none">• la dimensione e la struttura organizzativa del soggetto abilitato alla revisione;• se il soggetto abilitato alla revisione goda di una posizione consolidata o viceversa sia da poco tempo sul mercato;• la significatività sotto il profilo qualitativo e/o quantitativo del cliente per il soggetto abilitato alla revisione. <p>410.3 A3 Un esempio di un'azione che può rappresentare una <u>misura di salvaguardia</u> per la gestione di un rischio derivante da interesse personale o intimidazione è aumentare la clientela del soggetto abilitato alla revisione per ridurre la dipendenza dal cliente di revisione.</p> <p>410.7 A1 Può sorgere un rischio derivante da interesse personale se una quota significativa dei corrispettivi arretrati da un lungo periodo di tempo non viene saldata prima dell'emissione della relazione di revisione sul bilancio. Di norma, può essere considerato un periodo di tempo rilevante per la valutazione del corrispettivo arretrato l'arco temporale di dodici mesi dalla scadenza del termine concordato con il cliente.</p> <p>R410.10 (I) Ai sensi dell'art. 10, comma 9, d.lgs. 39/2010, il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, nè può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.</p>
<p>Politiche di remunerazione e valutazione (Sezione 411)</p>	<p>R411.4 (I) Ai sensi dell'art. 10-ter, comma 9, d.lgs. 39/2010, nella valutazione e nella retribuzione del personale che partecipa alla revisione o che può influenzarne lo svolgimento non viene considerata l'entità del fatturato derivante dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione legale all'ente sottoposto a revisione.</p> <p>Tale disposizione non preclude la sottoscrizione di normali accordi di condivisione degli utili tra i partner del soggetto abilitato alla revisione e della sua rete.</p> <p>Ai sensi dell'art. 10, comma 11, d.lgs. 39/2010, la misura della retribuzione dei dipendenti delle società di revisione legale che partecipano allo svolgimento delle attività di revisione legale non può essere in alcun modo determinata dall'esito delle revisioni da essi compiute.</p>
<p>Incentivi (Sezione 420)</p>	<p>420.2 Accettare incentivi da un cliente di revisione può comportare rischi derivanti da interesse personale, familiarità o intimidazione. La presente sezione riporta una specifica regola e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.</p> <p>R420.3 (I) Per quanto riguarda l'accettazione di incentivi da parte di un cliente di revisione, rileva quanto previsto dall'art. 10, comma 13, d.lgs. 39/2010. <i>[Sul punto, si rinvia ai par. da 340.1 a R340.5(I) del Codice Italiano di Etica e Indipendenza].</i></p>



<p>Contenzioso in essere o potenziale (Sezione 430)</p>	<p>430.3 A3 Se il contenzioso coinvolge un componente del gruppo di revisione, <u>un esempio di azione</u> che potrebbe eliminare il rischio derivante da interesse personale e intimidazione consiste nell'esclusione del soggetto dal gruppo di revisione.</p> <p>430.3 A4 Un esempio di azione che può rappresentare una <u>misura di salvaguardia</u> per la gestione dei rischi derivanti da interesse personale e intimidazione è incaricare un soggetto appropriato di riesaminare il lavoro svolto.</p>
<p>Interessi finanziari (Sezione 510)</p>	<p>510.3 A2 La presente sezione contiene riferimenti alla "significatività" dell'interesse finanziario. Nello stabilire se tale interesse sia significativo per un soggetto, può essere preso in considerazione il patrimonio netto aggregato di tale soggetto e dei suoi stretti familiari, al netto dell'indebitamento degli stessi.</p> <p>510.3 A3 I fattori pertinenti per la <u>valutazione del livello di un rischio</u> derivante da interesse personale generato dalla titolarità di un interesse finanziario in un cliente di revisione includono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il ruolo ricoperto dal soggetto titolare dell'interesse finanziario; • la circostanza che l'interesse finanziario sia diretto o indiretto; • la significatività dell'interesse finanziario. <p>La Sezione 510, dopo una parte generale (di cui appena sopra un paio di esemplificazioni delle linee guida), fornisce Regole e linee guida in merito a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Interessi finanziari detenuti dai soggetti di cui all'art. 10, comma 3, d.lgs. 39/2010, dal gruppo di revisione, da un soggetto appartenente alla rete e da altri soggetti rilevanti (parr. R510.4(I)-R510.6(I)); - Interessi finanziari detenuti in qualità di trustee (par. R510.7(I)); - Interessi finanziari in comune con il cliente di revisione (par. R510.8(I)); - Interessi finanziari ricevuti involontariamente (par. R510.9(I)); - Interessi finanziari – Altre circostanze (parr. 510.10A1-510.10A3): <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Detenzione di interessi finanziari in entità diverse dal cliente di revisione;</i> ○ <i>Detenzione di interessi finanziari da parte di familiari (diversi persone strettamente legate o stretti familiari);</i> ○ <i>Detenzione di interessi finanziari da parte di ulteriori soggetti;</i> ○ <i>Fondo pensioni di un soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete.</i>
<p>Finanziamenti e garanzie (Sezione 511)</p>	<p>511.3 A1 La presente sezione contiene riferimenti alla "significatività" di un finanziamento o di una garanzia. Al fine di stabilire se tale finanziamento o garanzia sia significativo per un soggetto, può essere preso in considerazione il patrimonio aggregato di tale soggetto e dei suoi stretti familiari, al netto dell'indebitamento degli stessi.</p> <p>All'interno della Sezione 511, vi sono riportate anche le Regole con riferimento specifico a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Finanziamenti e garanzie ad un cliente di revisione (par. R511.4); - Finanziamenti e garanzie da parte di un cliente di revisione diverso da una banca o altra istituzione finanziaria (par. R511.7(I)): invece, per i finanziamenti e garanzie da parte di un cliente di revisione che sia una banca o altra istituzione finanziaria, si rinvia all'art. 149-<i>quinquies</i> del Regolamento Emittenti.
<p>Relazioni d'affari (Sezione 520)</p>	<p>520.3 A1 La presente sezione contiene riferimenti alla "significatività" di un interesse finanziario o alla "significatività" di una relazione d'affari. Nello stabilire se tale interesse</p>



finanziario sia significativo per un soggetto, può essere preso in considerazione il patrimonio aggregato di tale soggetto e dei suoi stretti familiari, al netto dell'indebitamento degli stessi.

520.3 A2 Esempi di una stretta relazione d'affari originata da una relazione commerciale o dalla detenzione di un interesse finanziario in comune, includono:

- la detenzione di un interesse finanziario in una joint venture con il cliente o un azionista di maggioranza, un amministratore, un esponente della direzione o un altro soggetto che svolge per quel cliente funzioni dirigenziali di rilievo.
- l'esistenza di accordi finalizzati a vendere congiuntamente servizi o prodotti composti da uno o più servizi o prodotti sia del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete, sia del cliente di revisione.
- l'esistenza di accordi di distribuzione o marketing in virtù dei quali il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete distribuisce o commercializza i prodotti o i servizi del cliente di revisione, oppure il cliente distribuisce o commercializza i prodotti o i servizi del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete.

La Sezione 520 fornisce Regole e linee guida specifiche per le seguenti situazioni:

- *Relazioni i di affari del soggetto abilitato alla revisione, del soggetto appartenente alla rete, del componente del gruppo di revisione o di una persona a loro strettamente legata* (parr. R520.4-520.4A1);
- *Investimenti in enti a ristretta base sociale in comune con il cliente di revisione* (par. R520.5(I));
- *L'acquisto di beni o servizi* (parr. 520.6(I)A1-520.6A2).

521.3 A1 Le relazioni familiari e personali tra un componente del gruppo di revisione e un amministratore o un esponente della direzione o determinati dipendenti o collaboratori del cliente di revisione possono generare rischi derivanti da interesse personale, familiarità o intimidazione.

521.3 A2 I fattori da tenere in considerazione per la valutazione del livello di tali rischi includono:

- le responsabilità del soggetto all'interno del gruppo di revisione;
- il ruolo del familiare o degli altri soggetti facenti parti della struttura del cliente di revisione e la prossimità della relazione.

La Sezione 521 fornisce Regole e linee guida specifiche per le seguenti situazioni:

- *Stretto familiare di un componente del gruppo di revisione* (parr. 521.4A1-R521.5);
- *Familiare di un componente del gruppo di revisione* (parr. 521.6A1-521.6A4);
- *Altre relazioni strette di un componente del gruppo di revisione* (parr. R521.7-521.7A3);
- *Relazioni di partner e di personale professionale del soggetto abilitato alla revisione* (parr. R521.8-521.8A2).

**Relazioni
familiari e
personali
(Sezione 521)**

**Recente
attività
professionale
svolta presso
un cliente di
revisione
(Sezione 522)**

R522.2 (I) Ai sensi dell'**art. 10, comma 2, d.lgs. 39/2010**, il soggetto abilitato alla revisione non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di autoriesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni di lavoro instaurate tra tale società e il soggetto abilitato alla revisione o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e

ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.

La Sezione 522 fornisce Regole e linee guida specifiche per le seguenti situazioni:

- *Servizio prestato nell'esercizio oggetto della relazione di revisione* (par. R522.3);
- *Servizio prestato prima dell'esercizio oggetto della relazione di revisione* (parr. 522.4A1-522.4A3).

Ruolo di amministratore o esponente della direzione di un cliente di revisione (Sezione 523)

523.2 Assumere il ruolo di amministratore o esponente della direzione di un cliente di revisione genera rischi derivanti da auto-riesame e interesse personale. [...]

R523.2(I) Ai sensi dell'**art. 10, comma 7, d.lgs. 39/2010**, il soggetto abilitato alla revisione o il responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una società di revisione legale non può rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione né prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo se non sia decorso almeno un anno dal momento in cui abbia cessato la sua attività in qualità di revisore legale o responsabile chiave della revisione, in relazione all'incarico. Tale divieto è esteso anche ai dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della società di revisione, nonché a ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione legale, nel caso in cui tali soggetti siano stati personalmente abilitati all'esercizio della professione di revisore legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale.

La Sezione 523 fornisce Regole e linee guida specifiche per le seguenti situazioni:

- *Ruolo di amministratore o esponente della direzione* (par. R523.3);
- *Funzione di segreteria societaria* (parr. R523.4-523.4A1(I)).

Rapporto di lavoro con un cliente di revisione (Sezione 524)

524.3 A1 Un rischio derivante da familiarità o intimidazione può sorgere se i seguenti soggetti:

- un amministratore o un esponente della direzione del cliente di revisione;
- un dipendente o collaboratore che ricopre una posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla predisposizione delle scritture contabili o del bilancio del cliente di revisione,

siano stati un componente del gruppo di revisione o un partner del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete.

La Sezione 524 fornisce Regole e linee guida specifiche per le seguenti situazioni:

- *Limitazioni per ex partner o ex componenti del gruppo di revisione* (parr. R524.4(I)-524.4A4);
- *I componenti del gruppo di revisione instaurano un rapporto di lavoro con un cliente di revisione* (parr. R524.5-524.5A3).

Assegnazione temporanea di personale del soggetto abilitato alla revisione legale

525.3 A2 Quando i rischi derivanti da promozione di interessi del cliente o familiarità sono generati dall'assegnazione temporanea di personale a un cliente di revisione da parte di un soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete, così che quest'ultimo diventerebbe eccessivamente allineato alle opinioni e agli interessi degli amministratori e degli esponenti della direzione, spesso non sono disponibili misure di salvaguardia.

R525.4 Il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non devono effettuare un'assegnazione temporanea di personale a un cliente di revisione, tranne se:



- (Sezione 525)**
- (a) tale assistenza è fornita solo per un periodo di tempo limitato;
 - (b) il personale non è coinvolto nella prestazione di servizi non di assurance che non sarebbero consentiti in base alla Sezione 600 e alle sue sottosezioni; e
 - (c) il personale non assume responsabilità di direzione di competenza degli amministratori e degli esponenti della direzione e il cliente di revisione è responsabile della direzione e supervisione delle attività del personale.

**Rapporto
professionale
di lunga durata
tra il personale
professionale e
il cliente di
revisione**

(Sezione 540)

540.3 A1 Sebbene una comprensione del cliente di revisione e dell'ambiente in cui opera sia fondamentale per la qualità della revisione, può sorgere un rischio derivante da familiarità come conseguenza di un rapporto professionale di lunga durata come componente del gruppo di revisione, con:

- (a) il cliente di revisione e le sue attività operative;
- (b) i soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo del cliente di revisione; o
- (c) il bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio o le informazioni finanziarie che sono alla base del bilancio.

540.3 A5 Un esempio di azione che può eliminare i rischi derivanti da familiarità e interesse personale generati dal coinvolgimento di un componente del gruppo di revisione in un incarico di revisione per un lungo periodo è la rotazione del soggetto stesso.

3.3.2. Analisi della Parte 4A: Sezione 600

La Parte 4A del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* si conclude con la Sezione 600 (*Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione*) che si focalizza sull'analisi delle situazioni e circostanze in cui i soggetti abilitati alla revisione o i soggetti appartenenti alla rete possono prestare ai propri clienti di revisione una serie di servizi non di *assurance* che risultano coerenti con le proprie capacità e competenze, giacché fornire servizi non di *assurance* ai clienti di revisione può generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e rischi per l'indipendenza. Nel dettaglio, la Sezione 600 stabilisce regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza nello svolgimento di servizi non di *assurance* per i clienti di revisione: in aggiunta, le sottosezioni successive stabiliscono specifiche regole e linee guida pertinenti quando il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete svolge taluni servizi non di *assurance* per clienti di revisione e indica le tipologie di rischi che ne possono derivare. Le sottosezioni della Sezione 600 sono nove e si riferiscono alle diverse tipologie di servizi non di *assurance* che potrebbero essere prestati al cliente di revisione: premesso come le nuove prassi aziendali, l'evoluzione dei mercati finanziari e i cambiamenti nel settore tecnologico non consentono di stilare un elenco completo dei servizi non di *assurance*, il Codice non può includere una lista esaustiva di tutti i servizi non di *assurance* che possono essere forniti ai clienti di revisione. Si evidenzia, inoltre, che alcune di tali sottosezioni includono regole che vietano esplicitamente al soggetto abilitato alla revisione o al soggetto appartenente alla rete di svolgere determinati servizi per un cliente di revisione in specifiche circostanze, ciò in quanto i rischi generati non possono essere gestiti applicando misure di salvaguardia.



La parte generale della Sezione 600 evidenzia l'importanza, per il soggetto abilitato alla revisione, di verificare, prima di accettare di svolgere un incarico per la prestazione di servizi non di *assurance* a un cliente di revisione, se la prestazione di tali servizi possa costituire un rischio per l'indipendenza; per tale motivo, il par. 600.5 contiene l'esemplificazione di alcuni fattori rilevanti per la valutazione del livello di un rischio generato dalla prestazione di un servizio non di *assurance* a un cliente di revisione. Nel dettaglio, tali fattori sono:

- la natura, la portata e lo scopo del servizio;
- il grado di affidamento riposto sul risultato del servizio nell'ambito dell'attività di revisione;
- il contesto legislativo e regolamentare nel quale il servizio viene fornito;
- se il risultato del servizio abbia un impatto sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio e, in tal caso:
 - la misura in cui il risultato del servizio ha un effetto rilevante sul bilancio;
 - il grado di soggettività connesso alla determinazione degli importi o del trattamento appropriati per quegli aspetti riflessi nel bilancio;
- il livello di competenza degli esponenti della direzione e del personale del cliente riguardo alla tipologia di servizio fornito;
- il grado di coinvolgimento del cliente nella fase di determinazione degli aspetti significativi di valutazione;
- la natura e la portata dell'eventuale impatto del servizio sui sistemi che generano informazioni che costituiscono una parte significativa dei seguenti aspetti del cliente:
 - scritture contabili o bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio;
 - controlli interni sull'informativa finanziaria.

Inoltre, il Codice sottolinea che la prestazione di un servizio non di *assurance* a un cliente di revisione genera rischi derivanti da auto-riesame e interesse personale se il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete, nello svolgimento di tale servizio, assume responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione. Infatti, l'assunzione da parte del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete delle responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione comporta un rischio derivante da familiarità e potrebbe comportare un rischio derivante dalla promozione degli interessi del cliente in quanto il soggetto abilitato alla revisione, o il soggetto appartenente alla rete, diventerebbe eccessivamente allineato alle opinioni e agli interessi degli amministratori e degli esponenti della direzione: ad ogni modo, la prestazione di consulenze e di suggerimenti al fine di assistere gli amministratori o gli esponenti della direzione del cliente nell'adempimento delle loro funzioni non equivale all'assunzione delle responsabilità ad essi spettanti. Per evitare che lo svolgimento di servizi non di *assurance* per un cliente di revisione comporti l'assunzione di decisioni di competenza degli amministratori e degli esponenti della direzione, il soggetto abilitato alla revisione deve accertarsi che gli amministratori o gli esponenti della direzione siano responsabili di tutte le valutazioni e le decisioni.



Nella tabella seguente vengono sintetizzati alcuni elementi chiave in relazione alle regole e/o linee guida con riferimento ad alcuni specifici servizi non di *assurance*.

Servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità <i>(Sottosezione 601)</i>	<p>R601.5 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità inclusa la predisposizione del bilancio su cui esprime un giudizio o delle informazioni finanziarie che sono alla base di tale bilancio, tranne se:</p> <p>(a) i servizi siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche; e</p> <p>(b) il soggetto abilitato alla revisione gestisca eventuali rischi generati dalla prestazione di tali servizi che non sono contenuti entro un livello accettabile.</p> <p>601.5 A1 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da auto-riesame generato dalla prestazione di servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità che siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche a un cliente di revisione, includono:</p> <ul style="list-style-type: none">• avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;• incaricare un soggetto appropriato non coinvolto nell'incarico di riesaminare l'incarico di revisione o il servizio non di <i>assurance</i> svolto.
Servizi amministrativi <i>(Sottosezione 602)</i>	<p>600.3 A1 I servizi amministrativi comportano l'assistenza dei clienti nei loro compiti di natura routinaria o meccanica nell'ambito del normale svolgimento delle attività operative. Tali servizi richiedono un giudizio professionale limitato o non richiedono alcun giudizio professionale e sono di natura meramente amministrativa.</p>
Servizi di valutazione <i>(Sottosezione 603)</i>	<p>R603.4 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire un servizio di valutazione a un cliente di revisione se:</p> <p>(a) la valutazione presenta un significativo grado di soggettività; e</p> <p>(b) la valutazione ha un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime il proprio giudizio.</p> <p>603.4 A1 Alcune valutazioni non presentano un significativo grado di soggettività. Ciò è verosimile quando, ad esempio, le tecniche e le metodologie da applicare o le assunzioni sottostanti siano stabilite da leggi o regolamenti o siano generalmente accettate. In questi casi, è verosimile che i risultati della valutazione svolta da due o più soggetti non differiscano in misura significativa</p>
Servizi fiscali <i>(Sottosezione 604)</i>	<p>604.3 A2 I fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi generati fornendo servizi fiscali a un cliente di revisione includono:</p> <ul style="list-style-type: none">• le caratteristiche specifiche dell'incarico;• il livello di competenza in materia fiscale del personale del cliente;• il sistema adottato dall'amministrazione finanziaria per determinare l'imposizione fiscale e il ruolo del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete nel processo;• la complessità del regime fiscale applicabile e il grado di giudizio necessario per adottarlo.



604.4 A1 Fornire **servizi relativi alla predisposizione della dichiarazione dei redditi** non rappresenta normalmente un rischio.

604.5 A1 La predisposizione dei calcoli per determinare le imposte correnti e differite passive (o attive) per un cliente di revisione, ai fini della redazione delle relative scritture contabili che saranno successivamente assoggettate a revisione dal medesimo soggetto, genera un rischio derivante da auto-riesame.

604.7 A1 La prestazione di **servizi di pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale** può comportare un rischio derivante da auto-riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

Efficacia della consulenza fiscale condizionata da un particolare trattamento contabile o rappresentazione in bilancio

R604.8 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire servizi di pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale a un cliente di revisione quando l'efficacia della consulenza dipende da un particolare trattamento contabile o dalla rappresentazione in bilancio e:

- (a) il gruppo di revisione ha un ragionevole dubbio circa la correttezza del trattamento contabile o della rappresentazione in bilancio rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; e
- (b) il risultato o le conseguenze della consulenza fiscale hanno un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime il proprio giudizio.

604.9 A1 La prestazione di **servizi di valutazione a fini fiscali** a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto-riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

604.10 A1 Fornire assistenza nella risoluzione di controversie fiscali a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto-riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

Risoluzione di questioni fiscali che comportano l'esercizio del patrocinio legale

R604.11 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi fiscali che comportano l'esercizio del patrocinio legale se:

- (a) i servizi fiscali comportano la difesa in sede contenziosa di un cliente di revisione; e
- (b) gli importi in discussione sono significativi ai fini del bilancio sottoposto a revisione.

604.11 A1 Il paragrafo R604.11 non preclude al soggetto abilitato alla revisione o al soggetto appartenente alla rete di svolgere attività di consulenza fiscale continuativa su questioni oggetto di contenzioso tributario, per esempio:

- rispondere a specifiche richieste di informazioni;
 - testimoniare o riportare in modo oggettivo il lavoro svolto;
 - assistere il cliente nell'analisi delle questioni fiscali correlate agli aspetti oggetto di contenzioso.
-

**Servizi di revisione
interna (c.d. *internal
audit*)
(Sottosezione 605)**

605.1 La prestazione di servizi di revisione interna a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto-riesame.

R605.4 Nel fornire servizi di revisione interna a un cliente di revisione il soggetto abilitato alla revisione deve assicurarsi che:

- (a) il cliente individui una risorsa adeguata e competente, preferibilmente scelta tra soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo:
 - (i) quale unico responsabile delle attività di revisione interna; e
 - (ii) che si assuma la responsabilità della progettazione, realizzazione, monitoraggio e aggiornamento dei controlli interni;
- (b) gli amministratori e gli esponenti della direzione o i responsabili dell'attività di governance del cliente riesaminino, valutino e approvino gli obiettivi, il rischio e la frequenza dei servizi di revisione interna forniti;
- (c) gli amministratori e gli esponenti della direzione del cliente valutino l'adeguatezza dei servizi di revisione interna forniti e le risultanze derivanti dal loro svolgimento;
- (d) gli amministratori e gli esponenti della direzione del cliente valutino e stabiliscano a quali raccomandazioni derivanti dai servizi di revisione interna forniti dare attuazione e ne gestiscano la relativa implementazione;
- (e) gli amministratori e gli esponenti della direzione del cliente comunichino ai responsabili dell'attività di governance le risultanze e le raccomandazioni derivanti dallo svolgimento dei servizi di revisione interna forniti.

605.4 A1 Il paragrafo R600.7 vieta al soggetto abilitato alla revisione o al soggetto appartenente alla rete di assumere una responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione. Svolgere una parte significativa delle attività di revisione interna del cliente aumenta la possibilità che il personale del soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete impegnato nella prestazione dei servizi di revisione interna assuma decisioni di competenza degli amministratori e degli esponenti della direzione.

**Servizi relativi ai
sistemi informativi
("Servizi IT")
(Sottosezione 606)**

606.1 La prestazione di servizi IT a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto-riesame.

R606.4 Nel fornire servizi IT a un cliente di revisione il soggetto abilitato alla revisione deve assicurarsi che:

- (a) il cliente si assuma la responsabilità dell'implementazione e del monitoraggio del sistema di controllo interno;
- (b) il cliente attribuisca a un dipendente qualificato, preferibilmente un soggetto con funzioni dirigenziali di rilievo, le responsabilità delle decisioni relative alla progettazione e alla realizzazione di sistemi hardware o software;
- (c) il cliente assuma tutte le decisioni relative al processo di progettazione e realizzazione;
- (d) il cliente valuti l'adeguatezza e i risultati della progettazione e della realizzazione del sistema;
- (e) il cliente sia responsabile del funzionamento del sistema (hardware o software) e dei dati utilizzati o prodotti



**Servizi di assistenza
nell'ambito di un
contenzioso
(Sottosezione 607)**

607.1 La prestazione di determinati servizi di assistenza nell'ambito di un contenzioso a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto-riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

607.3 A2 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di rischi derivanti da auto-riesame e promozione degli interessi del cliente generato fornendo servizi di assistenza nell'ambito di un contenzioso a un cliente di revisione includono:

- il contesto legislativo e regolamentare in cui il servizio è fornito, per esempio, se è il tribunale a scegliere e nominare il consulente tecnico;
- la natura e le caratteristiche del servizio;
- la rilevanza degli esiti della controversia sul bilancio sottoposto a revisione.

**Servizi legali
(Sottosezione 608)**

608.1 La prestazione di servizi legali a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto-riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

Attività di responsabile degli affari legali

R608.5 Un soggetto abilitato alla revisione singolo professionista o un soggetto abilitato alla revisione componente di un organo societario del cliente di revisione, un partner, un dipendente o un collaboratore del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete non deve assumere la qualità di responsabile degli affari legali di un cliente di revisione.

Attività di promozione degli interessi di un cliente

R608.6 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve assumere la qualità di promotore degli interessi di un cliente di revisione nell'ambito della risoluzione di una controversia o nell'ambito di un contenzioso quando gli importi in discussione sono rilevanti ai fini del bilancio sottoposto a revisione.

**Servizi di ricerca del
personale
(Sottosezione 609)**

609.1 La prestazione di servizi di ricerca di personale a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione.

Servizi di ricerca del personale non consentiti

R609.6 Nel fornire servizi di ricerca di personale a un cliente di revisione, il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete non deve assumere il ruolo di negoziatore per conto del cliente.

R609.7 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire un servizio di ricerca di personale per un cliente di revisione, qualora il servizio sia relativo a:

- (a) ricercare candidati; o
- (b) effettuare controlli sulle referenze dei possibili candidati, con riferimento alle seguenti posizioni:
 - (i) un amministratore o un esponente della direzione dell'ente; o
 - (ii) un soggetto con funzioni dirigenziali di rilievo in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla predisposizione delle scritture contabili o del bilancio del cliente sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio.

**Servizi legati al
finanziamento, alla
struttura e alla**

610.1 La prestazione di servizi di corporate finance a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto-riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

**allocazione del
capitale, alla
strategia di
investimento (c.d.
corporate finance)
(Sottosezione 610)**

Servizi di corporate finance non consentiti

R610.4 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire servizi di *corporate finance* a un cliente di revisione che prevedono la promozione, la negoziazione o la sottoscrizione delle azioni del cliente di revisione.

R610.5 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire consulenza di *corporate finance* a un cliente di revisione quando l'efficacia di tale consulenza dipende da un particolare trattamento contabile o dalla rappresentazione nel bilancio sottoposto a revisione e:

- (a) il gruppo di revisione ha un ragionevole dubbio circa la correttezza del trattamento contabile o della rappresentazione in bilancio rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; e
- (b) il risultato o le conseguenze della consulenza di *corporate finance* hanno un effetto rilevante sul bilancio sottoposto a revisione.

4. Verifica dell'Indipendenza: esemplificazione delle carte di lavoro

A completamento della presente disamina sulla struttura e sul contenuto del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* effettuata con l'obiettivo di fornire le indicazioni per poter "orientarsi" al meglio nell'interpretare i precetti del Codice stesso, si forniscono due esemplificazioni di carte di lavoro relative all'indipendenza che il soggetto abilitato alla revisione può utilizzare, adattandone i contenuti alla specifica situazione, nello svolgimento di un incarico di revisione legale dei conti.

Prendendo a riferimento la carta di lavoro **PRE 2.0 "Attestazione di indipendenza"** allegata al documento del CNDCEC *"Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni"*¹⁶, si fornisce una proposta aggiornata di carta di lavoro in merito all'attestazione di indipendenza, con riferimento a un incarico di revisione su società, diverse da EIP e ESRI, che tiene conto delle indicazioni fornite nel *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*. Ovviamente, la carta di lavoro presentata (così come la sua versione originale) non costituisce un modello rigido da adottare in modo tassativo, ma rappresenta un fac-simile di attestazione che il revisore deve adeguare, secondo il proprio giudizio e scetticismo professionale, alle caratteristiche peculiari dell'incarico di revisione.

¹⁶ Il documento *"Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni"* è stato pubblicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel mese di aprile 2018.

CARTA DI LAVORO

PRE 2.0

ATTESTAZIONE DI INDIPENDENZA

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da:

Data: _____

Io sottoscritto dott. ..., dottore commercialista e revisore legale dei conti in

DICHIARO

Di aver letto e compreso le norme e i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati:

- art. 10 d.lgs. 39/2010;
- ISQC Italia 1 e ISA Italia 200 e 220;
- Codice Italiano di Etica e Indipendenza;
- direttive e procedure in materia di indipendenza contenute nel manuale di controllo della qualità adottato.

CONFERMO

che, tenuto conto delle informazioni fin qui ottenute e delle verifiche condotte, non ho riscontrato situazioni che, ai sensi di legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, compromettano la mia indipendenza o che costituiscono cause di impossibilità ad accettare l'incarico o di cessazione anticipata dall'incarico.

È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato.

Data ...

Di seguito, si riporta, invece, un estratto della carta di lavoro contenuta nel già richiamato documento del CNDCEC relativa al questionario preliminare all'accettazione dell'incarico aggiornata con il contenuto del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*. Nel dettaglio, l'estratto della carta di lavoro **PRE 14.0 "Questionario relativo all'accettazione dell'incarico di revisione"** contiene esclusivamente i quesiti relativi ai principi deontologici fondamentali e all'indipendenza.

Anche in questo caso, si ribadisce che l'esemplificazione di seguito proposta rappresenta uno schema che il revisore deve adeguare alla specifica fattispecie utilizzando il proprio giudizio e lo scetticismo professionale che, come visto, deve sempre caratterizzare l'esecuzione dell'incarico da parte del revisore legale dei conti.

CARTA DI LAVORO

PRE 14.0

QUESTIONARIO RELATIVO ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO DI REVISIONE

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da:

Data: _____

DOMANDE	SI/NO/NA	COMMENTI
[...]		
<p>Valutazione dei rischi di mancata osservanza dei principi deontologici fondamentali</p> <ul style="list-style-type: none">• È stata valutata la presenza di rischi derivanti da interesse personale?• Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da interesse personale?• È stata valutata la presenza di rischi derivanti da auto-riesame?• Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da auto-riesame?• È stata valutata la presenza di rischi derivanti da promozione degli interessi del cliente?• Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da promozione degli interessi del cliente?• È stata valutata la presenza di rischi derivanti da familiarità?• Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da familiarità?• È stata valutata la presenza di rischi derivanti da intimidazione?• Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da intimidazione?		
<p>Valutazione dell'indipendenza</p> <ul style="list-style-type: none">• Tenuto conto delle norme e di quanto previsto nel Codice Italiano di Etica e Indipendenza, al fine di accettare l'incarico, è stata valutata l'indipendenza? Sono state ottenute le attestazioni di indipendenza necessarie?• Ove presenti, è stata valutata l'indipendenza con riferimento agli enti controllati e agli enti consociati del cliente?• Ove presente una struttura più ampia che costituisce una rete, è stata valutata l'indipendenza dei soggetti appartenenti a tale rete?• Sono state predisposte le misure di salvaguardie tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?		
[...]		
Conclusioni:		



Sulla base delle conoscenze preliminari del potenziale cliente e degli elementi illustrati in precedenza, il potenziale cliente è da considerarsi:

a rischio basso a rischio moderato a rischio elevato

4. Nel caso in cui siano state individuate minacce significative all'indipendenza, sono state previste misure di salvaguardia al fine di eliminare la minaccia o ridurla a un livello accettabile.
5. Non sono/siamo a conoscenza di alcun elemento che metta in pericolo l'indipendenza.
6. Sono state ottenute informazioni sufficienti per valutare se accettare o meno l'incarico.

Sulla base delle valutazioni effettuate, il presente incarico può essere accettato (va rifiutato).

Si evidenzia come i quesiti formulati nel modello soprariportato possono essere utilizzati, con gli opportuni adattamenti, anche con riferimento alla carta di lavoro **MAN 5.0 "Questionario relativo alla continuazione dell'incarico di revisione"** (contenuta nel citato documento del CNDCEC) da utilizzare in fase di valutazione del mantenimento dell'incarico di revisione.



Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti E.T.S.
Piazza della Repubblica, 68 00185 Roma