



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Il Codice Etico del Revisore

La Struttura del Codice e il quadro concettuale di riferimento

Roberta Provasi

11 Dicembre 2023

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza (1)

1

Il Codice italiano di Etica e Indipendenza è un importante completamento della disciplina della revisione italiana in quanto costituisce un fondamentale e molto atteso provvedimento attuativo del D. Lgs. 39/2010

2

Esso contribuisce a fornire un quadro più dettagliato e completo delle situazioni nelle quali assume particolare rilievo **il tema dell'indipendenza del revisore**, di cui è ben nota l'importanza nel quadro normativo e tecnico-professionale che definisce l'attività di revisione legale.

3

Il Codice italiano di Etica e Indipendenza è frutto del lavoro congiunto condotto da Assirevi, dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) e dall'Istituto Nazionale dei Revisori Legali (INRL), sotto la supervisione di Consob e del MEF. Adottato con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. rr. 127 del 23 marzo e redatto secondo quanto disposto dagli articoli 9 e 9 bis e 10 del Dlgs 39/2010.

4

Il nuovo codice è applicabile agli incarichi di revisione relativi ai bilanci aventi inizio il 1° gennaio 2023 o successivamente.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza (2)

5

Il nuovo Codice Etico aggiorna la precedente versione del Codice pubblicato nel novembre 2018.

6

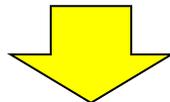
Il Codice italiano di Etica e Indipendenza è stato predisposto tenendo conto del Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

7

Nel Codice italiano sono stati poi introdotti specifici adattamenti e localizzazioni al fine di rendere la disciplina contenuta nello standard internazionale coerente con il complessivo quadro normativo italiano ed europeo.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza (3)

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza riflette, per omogeneità il testo del principio internazionale preso a riferimento, la medesima divisione in sezioni e la stessa numerazione dei paragrafi



CON ALCUNE SPECIFICHE PER CODICE ETICO ITALIANO

1

Soggetto abilitato alla revisione: revisore legale ossia persona fisica, così come definito dall'articolo 1, comma 1, lettera n), del D.lgs. n. 39/10, quale singolo professionista o come componente di un organo societario, e la società di revisione legale.

Pertanto 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.

2

Ai fini della predisposizione del Codice Italiano di Etica e Indipendenza sono state prese a riferimento:

1) per i requisiti etici e deontologici, la Parte 1 del Codice Etico IESBA (e dunque la Sezione 100) e la Parte 3 (e dunque la Sezione 300);

2) nonché i requisiti di indipendenza nello svolgimento della revisione legale, la Parte 4A (e dunque le Sezioni da 400 a 600).

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza (4)

3

Non è stata recepita la Parte 2 del Codice Etico IESBA in quanto indirizzata ai professional accountants in business, vale a dire a quei professional accountants che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e che non svolgono incarichi di revisione.

4

Non sono state recepite la Sezione 800 della Parte 4A, relativa alle relazioni sul bilancio redatto per scopi specifici che prevedono limitazioni all'uso e alla divulgazione e la Parte 4B del Codice Etico IESBA, relativa allo svolgimento degli incarichi di assurance diversi dagli incarichi di revisione e revisione limitata, in quanto non incluse nella delega di normazione secondaria prevista dagli artt. 9, 9-bis e 10 del D. Lgs. 39/2010.

5

È stato tuttavia mantenuto l'utilizzo del 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 provvedimenti delle Autorità di vigilanza richiedono espressamente il rispetto dei principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza (5)

6

Analogamente, è stato mantenuto nel Codice Italiano il riferimento alla revisione limitata in quanto il medesimo Codice trova applicazione quando i quando i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti svolgono eventuali incarichi di revisione limitata per i quali la normativa lo preveda

7

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza ha previsto:

- 1) **UN GLOSSARIO** che definisce, anche per maggiore chiarezza e comodità di lettura, i più significativi e ricorrenti termini utilizzati nel testo;
- 2) una **GUIDA AL CODICE** che illustra più nel dettaglio la struttura, le finalità e le modalità di utilizzazione del Codice medesimo.

8

Il Codice Italiano contiene specifici adattamenti e localizzazioni, nonché l'eliminazione di alcuni paragrafi e l'aggiunta di altri, al fine di rendere la disciplina in esso contenuta coerente con il complessivo quadro normativo italiano. I numeri dei paragrafi mantengono la corrispondenza con il relativo testo inglese. I paragrafi adattati sono segnalati con l'aggiunta **dell'estensione (I)= alla numerazione dei paragrafi**

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza (6)

PARTE 1
CONFORMITA' AL CODICE, AI PRINCIPI FONDAMENTALI E AL QUADRO
CONCETTUALE (Sezioni da 100 a 120)

PARTE 2
PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS IN BUSINESS
(NON APPLICABILE)

PARTE 3
SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE (Sezioni da 300 a 360)

PRINCIPI INTERNAZIONALI SULL'INDIPENDENZA
(PARTI 4A E 4B)
PARTE 4A
INDIPENDENZA PER GLI INCARICHI DI REVISIONE E REVISIONE LIMITATA
(Sezioni da 400 a 610)
SEZIONE 800 NON APPLICABILE
PARTE 4B – INDIPENDENZA PER GLI INCARICHI DI ASSURANCE DIVERSI DAGLI
INCARICHI DI REVISIONE E REVISIONE LIMITATA
PARTE 4B NON APPLICABILE

GLOSSARIO

Il Quadro concettuale di riferimento (1)

Nell'applicazione del quadro concettuale di riferimento, il soggetto abilitato alla revisione deve:

- 1 esercitare il giudizio professionale;
- 2 prestare attenzione alle nuove informazioni e ai cambiamenti nei fatti e nelle circostanze;
- 3 utilizzare il processo di valutazione del terzo ragionevole e informato;

(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)

Il Quadro concettuale di riferimento (2)

LINEE GUIDA PER RECEPIRE QUADRO CONCETTUALE

IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI

Il codice ricorda che rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali rientrano in una o più delle seguenti categorie:

1

INTERESSE PERSONALE: il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione;

2

AUTORIESAME: il rischio che, nell'ambito dell'incarico di assurance in corso, l'obiettività del soggetto abilitato alla revisione sia influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione, o da altro soggetto che opera all'interno della sua rete. Ciò si verifica quando:

- (i) tale giudizio o i risultati di tale servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico in corso o,
- (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto;

Il Quadro concettuale di riferimento (3)

LINEE GUIDA PER RECEPIRE QUADRO CONCETTUALE

3

PROMOZIONE DEGLI INTERESSI DEL CLIENTE: il rischio che il soggetto abilitato alla revisione promuova o rappresenti la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa;

4

FAMILIARITA': il rischio che, a causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione risulti eccessivamente accondiscendente nei confronti del cliente o in relazione alle attività da questo richieste;

5

INTIMIDAZIONE: il rischio che un soggetto abilitato alla revisione sia dissuaso dall'agire in modo obiettivo a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare una indebita influenza sullo stesso

Il Quadro concettuale di riferimento (4)

VALUTAZIONE DEI RISCHI

Quando il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali, deve valutare se siano entro un livello accettabile.



LIVELLO ACCETTABILE

Un livello accettabile è 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

Il Quadro concettuale di riferimento (5)

VALUTAZIONE DEI RISCHI (segue)

Esempi di condizioni, prassi e procedure che possono determinare mancanza osservanza dei principi fondamentali:

- 1) regolamenti e i codici di comportamento in materia di governo societario;
- 2) i requisiti relativi alla formazione e all'esperienza necessarie per il soggetto abilitato alla revisione;
- 3) un efficace sistema di procedure che consenta al soggetto abilitato alla revisione e al pubblico in genere di evidenziare comportamenti deontologicamente scorretti;
- 4) un dovere esplicitamente sancito di segnalare la violazione dei principi deontologici;
- 5) le procedure di monitoraggio e disciplinari di fonte professionale o regolamentare

Il Quadro concettuale di riferimento (6)

GESTIONE DEI RISCHI

Se il soggetto abilitato alla revisione stabilisce che i rischi identificati di mancata osservanza dei principi fondamentali non sono entro un livello accettabile, deve gestire tali rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile.

A tal fine, il soggetto abilitato alla revisione deve alternativamente:

- (a) eliminare le circostanze, inclusi interessi o relazioni, che generano i rischi;
- (b) applicare misure di salvaguardia, ove disponibili e sia possibile applicarle, per ridurre i rischi entro un livello accettabile;
- (c) non accettare o porre termine allo specifico incarico

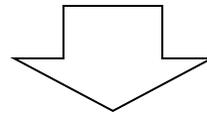
Il Quadro concettuale di riferimento (7)

SEZIONE 320-INCARICHI PROFESSIONALI

ACCETTAZIONE DEL CLIENTE E DELL'INCARICO DI ASSURANCE

I rischi di mancata osservanza dei principi di integrità o di comportamento professionale del soggetto abilitato alla revisione possono derivare:

- da criticità relative al cliente;
- a suoi assetti proprietari, alla sua direzione o all'attività da svolta;
- mancanza di integrità o l'adozione di procedure non corrette in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria;
- altri comportamenti non etici



Per cui fondamentale la conoscenza e la comprensione del cliente, dei suoi assetti proprietari, dei suoi amministratori e responsabili delle attività di governance e delle attività operative svolte

Il Quadro concettuale di riferimento (8)

ACCETTAZIONE DEL CLIENTE E DELL'INCARICO DI ASSURANCE (segue)

Fattori rilevanti per la valutazione del livello di tale rischio includono:

1) una comprensione appropriata:

- della natura del *business* del cliente;
- della complessità delle sue attività;
- delle regole applicabili all'incarico
- dello scopo, della natura e della portata dell'incarico stesso;

2) la conoscenza del settore economico in cui opera il cliente o delle principali tematiche ad esso relative;

3) l'esperienza in merito alla normativa e agli obblighi di informativa applicabili al cliente;

4) l'esistenza di direttive e procedure per il controllo della qualità predisposte affinché si possa ragionevolmente ritenere che gli incarichi vengono accettati soltanto quando possono essere svolti in modo competente.

(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)*

Il Quadro concettuale di riferimento (9)

MODIFICHE NEL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI ASSURANCE

Un soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se vi siano motivazioni per non accettare l'incarico quando:

- gli venga chiesto da un potenziale cliente di sostituire un altro soggetto abilitato alla revisione a **seguito di un'interruzione anticipata**;
- stia considerando di partecipare ad una procedura di selezione per il conferimento di un incarico affidato ad un altro soggetto abilitato alla revisione in scadenza.

Comunicazione con il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente nel contesto di un incarico di assurance

In generale, il cliente rilascia, preferibilmente per iscritto, al soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione il consenso per avviare il confronto con il soggetto abilitato alla revisione in carica o con quello precedente volto all'acquisizione di informazioni.

Qualora non sia messo nelle condizioni di comunicare con il soggetto abilitato alla revisione in carica o con quello precedente, il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione deve acquisire con altri mezzi le informazioni sui possibili rischi

Il Quadro concettuale di riferimento (10)

MANTENIMENTO DELL'INCARICO E PROSECUZIONE DELL'INCARICO

Nel caso di incarichi ricorrenti o continuativi con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione deve valutare periodicamente se proseguire l'incarico.

Dopo l'accettazione dell'incarico si possono generare potenziali rischi per l'osservanza dei principi fondamentali che, se conosciuti prima, avrebbero indotto il soggetto abilitato alla revisione a rifiutare l'incarico

UTILIZZO LAVORO DI UNO ESPERTO

Quando un soggetto abilitato alla revisione intende utilizzare il lavoro di un esperto, deve stabilire se sussistono fattori adeguati per l'utilizzo del lavoro di tale esperto nelle circostanze.

I fattori da considerare quando un soggetto abilitato alla revisione intende utilizzare il lavoro di un esperto includono la reputazione e le competenze dell'esperto, le risorse a sua disposizione e i principi professionali e deontologici applicabili allo stesso.

Tali informazioni possono essere ottenute da un precedente rapporto intrattenuto con l'esperto o dall'acquisizione di informazioni relative all'esperto presso altri soggetti.

FDC, Codice Italiano di Etica ed Indipendenza: prime indicazioni, Documento di Ricerca del 28 novembre 2023 (1)

PARTE PRIMA: Conformità al Codice, ai principi fondamentali e al quadro concettuale

SEZIONE	SOTTOSEZIONE	CONTENUTO	PARAGRAFI
100		CONFORMITA' AL CODICE	100.1-R100.4
110		PRINCIPI DEONTOLOGIA PROFESSIONALE	110.1A1-110.2A3
	111	INTEGRITA'	R111.1-R111.3
	112	OBIETTIVITA'	R112.1-R112.2
	113	FORMAZIONE E COMPETENZA PROFESSIONALE	R113.1-R113-3
	114	RISERVATEZZA	R114.1-R114.2 (I)
	115	COMPORAMENTO PROFESSIONALE	R115.1-115.2 A1
120		QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO	120.1-120-13 A2

FDC, Codice Italiano di Etica ed Indipendenza: prime indicazioni, Documento di Ricerca del 28 novembre 2023 (2)

PARTE SECONDA: Soggetti abilitati alla revisione

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

FDC, Codice Italiano di Etica ed Indipendenza: prime indicazioni, Documento di Ricerca del 28 novembre 2023 (3)

PARTE 4A:Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

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

PARTE 4A:Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata (segue)

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

FDC, Codice Italiano di Etica ed Indipendenza: prime indicazioni, Documento di Ricerca del 28 novembre 2023 (4)

CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DELL'INDIPENDENZA: APPROCCIO
METODOLOGICO

1 PRE 2.0 “Attestazione di indipendenza

2 PREPRE 14.0 “Questionario relativo all'accettazione dell'incarico di
revisione”

3 MAN 5.0 “Questionario relativo alla continuazione dell'incarico di
revisione”