ODCEC m@ster®

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

REVISIONE LEGALE 2023

Caratteristiche e deontologia del revisore in Italia. Norme etiche e quadro normativo

Samantha Bosso

31 Maggio 2023

Caratteristiche e deontologia del revisore: norme etiche e quadro normativo

1 **D. Lgs. 39/2010 (in attuazione della direttiva 2006/43/CE) modificato dal D. Lgs. 135/2016**

2 **Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) 200**

3 **Codice Italiano di Etica e Indipendenza**

D. Lgs. 39/2010

D. Lgs. 39/2010 modificato dal D. L.gs. 135/2016

Articolo 9: Deontologia e scetticismo professionale

Deontologia

1. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i **principi di deontologia professionale** elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi**.**

Scetticismo professionale

2. **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**, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori.

D. Lgs. 39/2010 modificato dal D. L.gs. 135/2016

Articolo 9: Deontologia e scetticismo professionale

Applicazione

3. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la 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.

Definizione

4. Ai fini del presente articolo, 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.

D. Lgs. 39/2010 modificato dal D. L.gs. 135/2016

Articolo 9-bis: Riservatezza e segreto professionale[1]

Definizione

1. Tutte le **informazioni e i documenti** ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale **sono coperti dall'obbligo di riservatezza e dal segreto professionale**.

Applicazione

2. I soggetti abilitati all'attività di revisione legale **rispettano i principi di riservatezza e segreto professionale** elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

1. Articolo inserito dall'art. 11, comma 1, D. Lgs. 135/2016

D. Lgs. 39/2010 modificato dal D. L.gs. 135/2016

Articolo 9-bis: Riservatezza e segreto professionale

Applicazione

3. Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 **non ostacolano l'applicazione** delle disposizioni del presente decreto e, ove applicabile, del regolamento europeo.

Continuità temporale

4. Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 **continuano** a valere **anche successivamente al termine della partecipazione all'incarico di revisione**.

D. Lgs. 39/2010 modificato dal D. L.gs. 135/2016

Articolo 9-bis: Riservatezza e segreto professionale

Deroga

5. Quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione uscente **consente** al revisore legale o alla società di revisione legale entrante **l'accesso a tutte le informazioni** concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente.

ODCEC m@ster

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 200

OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA Italia)

Principio di revisione internazionale (ISA Italia 200)

Paragrafo 3 - La revisione contabile del bilancio

- La **finalità della revisione** contabile è quella di **accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio**. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. (...) Una **revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili** consente al revisore di formarsi tale giudizio.

Paragrafo 14 - Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio

- Il **revisore**, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, **deve conformarsi ai principi etici applicabili**, inclusi quelli relativi all'indipendenza.
- Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D. Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai **principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano**.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Introduzione

- Con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del **23 marzo 2023**, è stato adottato 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***". Tale codice **aggiorna e sostituisce** il precedente "*Codice dei principi di deontologia, riservatezza e segreto professionale*", adottato con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 245504 del 20 novembre 2018.

- Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza (di seguito il "Codice"):

  (i) è stato **elaborato** ai sensi dell'articolo **9**, comma 1, e dell'articolo **9-bis**, comma 2, e **10**, comma 12, del **D. Lgs. 39/2010;**

  (ii) è applicabile agli incarichi di revisione relativi ai bilanci aventi inizio il **1° gennaio 2023** o successivamente (salvo, in via di prima applicazione, un periodo transitorio di sei mesi entro il quale il revisore legale individua e valuta eventuali situazioni rilevanti ai fini del medesimo Codice e le gestisce in conformità allo stesso).

- Le **disposizioni del D. Lgs. 39/2010 prevalgono** e, in caso di contrasto con le prescrizioni del Codice, queste ultime non si applicano. In nessun caso i principi derogano a disposizioni di legge o a disposizioni regolamentari né autorizzano il soggetto abilitato alla revisione legale a disapplicarle.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Principi fondamentali: differenze con il Codice etico del 2018

- Il Codice, come prima evidenziato, aggiorna il Codice del 2018 – di cui ne incorpora i principi fondamentali - e introduce nello stesso **rilevanti novità, soprattutto in tema di indipendenza** (come dimostrato dal rilevante numero di pagine del codice: 75, contro le 19 della precedente versione).

- Con particolare riferimento ai **principi deontologici fondamentali** il Codice ribadisce l'importanza degli stessi nello svolgimento delle attività di revisione e vengono fornite indicazioni per l'identificazione, la valutazione e la gestione del rischio di inosservanza di tali principi.

- Precisiamo che i principi fondamentali a **livello contenutistico e sostanziale sono rimasti invariati rispetto alla precedente versione del 2018** fatto salvo per alcune modifiche/integrazioni/aggiunte di minor rilievo che, ai fini di questa presentazione, sono state evidenziate di seguito in colore rosso.
- Si rinvengono, invece, alcune variazioni a livello di struttura espositiva/organizzativa delle disposizioni.

- Nel prosieguo della presentazione analizzeremo le varie sottosezioni dei principi fondamentali così come formulate con l'entrata in vigore del Codice Italiano di Etica e Indipendenza.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Sezione 100 - Conformità al codice

Il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere e la **responsabilità di agire nell'interesse generale**. La responsabilità del soggetto abilitato alla revisione non è soltanto quella di soddisfare le necessità del singolo cliente o dell'organizzazione di cui fa parte.

Pertanto, il Codice contiene:

- **regole di comportamento** a cui il soggetto abilitato alla revisione deve conformarsi (contraddistinti dalla lettera **R**);
- **linee guida ed altro materiale esplicativo** che forniscono un contesto di riferimento, spiegazioni, suggerimenti sulle azioni da intraprendere o sugli aspetti da considerare, esempi o altre indicazioni pertinenti per una corretta comprensione delle regole (contraddistinti dalla lettera **A**).

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Definizione dei principi deontologici fondamentali: differenze

Principi (definizioni)	Codice 2018 (Sezione 100 - 100.5)	Codice 2023 (Sezione 100 – Parte generale 110.1 A1)
Integrità:	l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.	l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.
Obiettività:	non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale.	non scendere a compromessi nell'esprimere il proprio giudizio professionale a causa di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di terzi.
Formazione, Competenza professionale e diligenza:	mantenere le conoscenze e le capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali.	(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.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Principi deontologici fondamentali: differenze (segue)

Principi	Codice 2018 (Sezione 100 - 100.5)	Codice 2023 (Sezione 100 – Parte generale 110.1 A1)
Riservatezza:	rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e, pertanto, non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle. Il soggetto abilitato alla revisione non potrà altresì farne uso a vantaggio proprio o di terzi.	rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale.
Comportamento professionale:	rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di *assurance*.	rispettare la normativa applicabile al caso concreto ed evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di *assurance*.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 111 – INTEGRITÀ (nella versione del 2018 sottosezione 110)

R111.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve conformarsi al principio dell'integrità, che gli impone di essere **diretto e onesto** in tutte le sue relazioni di natura professionale.

111.1 A1 L'integrità implica la **correttezza e la sincerità.**

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:

(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.

111.2 A1 La regola del paragrafo R.111.2 non si considera violata quando il soggetto abilitato alla revisione emette una relazione con modifiche sulle relazioni, comunicazioni o informative di cui al medesimo paragrafo.

R111.3 Quando il soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza che il proprio nome è stato associato a relazioni, comunicazioni o altre informative di cui al paragrafo R111.2, deve intraprendere quanto necessario per prenderne le distanze.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 112 – OBIETTIVITÀ (nella versione del 2018 sezione 120)

R112.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve conformarsi al principio di obiettività, che gli impone di **non scendere a compromessi nell'esprimere il proprio giudizio professionale** a causa di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di terzi.

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.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 113 – FORMAZIONE, COMPETENZA E DILIGENZA PROFESSIONALI (nella versione del 2018 sezione 130)

R113.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve rispettare i principi della **formazione** (già disciplinato dall'art. 5 ''Formazione continua'' del D. Lgs. 39/2010) e della **competenza** e **diligenza professionali**, che gli impongono di:

(a) 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

(b) agire con diligenza e in conformità ai principi professionali applicabili.

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.

113.1 A1 Prestazioni caratterizzate da competenza professionale richiedono l'esercizio di un ponderato giudizio nell'applicare le conoscenze e le capacità professionali.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 113 - FORMAZIONE, COMPETENZA E DILIGENZA PROFESSIONALI (segue)

113. A2 (I) La competenza professionale presuppone **l'aggiornamento e l'affinamento continuo** delle nozioni propedeutiche allo svolgimento degli incarichi di revisione. Il soggetto abilitato alla revisione assolve gli **obblighi formativi in prima persona**, senza coinvolgimento di soggetti terzi.

113.1 A3 La **diligenza** comprende la responsabilità di svolgere l'incarico con **attenzione**, **cura** e **tempestività** in conformità ai principi di revisione applicabili.

R113.2 Nel conformarsi al principio della competenza e diligenza professionali, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto ad adottare le misure ragionevolmente necessarie per far sì che il proprio personale professionale riceva una adeguata formazione e sia sottoposto ad una appropriata supervisione.

R113.3 Ove appropriato, il soggetto abilitato alla revisione deve mettere al corrente i clienti o altri utilizzatori della sua attività di *assurance* dei limiti intrinseci dell'attività stessa.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 114 – RISERVATEZZA (nella versione del 2018 sezione 140)

R114.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare il principio della **riservatezza** che gli richiede di **rispettare la confidenzialità delle informazioni** acquisite nell'ambito delle relazioni professionali. Il soggetto abilitato alla revisione:

(a) deve mantenere la riservatezza anche al di **fuori dell'ambiente professionale**, prestando attenzione ad evitare rivelazioni non intenzionali, in particolare a colleghi, a familiari o a stretti familiari;

(b) deve mantenere la riservatezza delle informazioni acquisite anche **all'interno della struttura organizzativa** del soggetto abilitato alla revisione e della rete a cui esso appartiene;

(c) deve mantenere la riservatezza delle informazioni **ottenute da un potenziale cliente**;

(d) **non** deve **divulgare informazioni riservate** che abbia acquisito nell'ambito delle proprie relazioni professionali, salvo che vi sia specifica autorizzazione o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle;

(e) non deve utilizzare informazioni riservate, che abbia acquisito nell'ambito delle proprie relazioni professionali, a vantaggio proprio o di terzi;

(f) non deve utilizzare informazioni riservate, che abbia acquisito o ricevuto nello svolgimento dell'incarico, **dopo che tale incarico sia terminato;**

(g) deve **adottare misure ragionevoli** affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai **suoi dipendenti e collaboratori**.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 114 – RISERVATEZZA (segue)

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:

(a) la divulgazione è **prescritta dalla legge**, per esempio, per comunicare alle Autorità competenti violazioni di legge;

(b) **esiste il dovere di divulgazione**:

(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.

Al soggetto abilitato alla revisione è permesso divulgare informazioni riservate quando **consentito dalla legge o autorizzato dal cliente**.

La divulgazione è permessa, per esempio, **per produrre documenti o altre prove nel corso di un procedimento** giudiziario o amministrativo.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 114 – RISERVATEZZA (segue)

114.1 A2 Nel decidere se divulgare o meno un'informazione riservata nelle circostanze in cui la divulgazione è permessa, il soggetto abilitato alla revisione terrà conto dei seguenti elementi:

- la **ponderazione degli interessi di tutte le parti**, inclusi i terzi, qualora, nonostante il consenso del cliente a divulgare le informazioni, tali interessi potrebbero essere lesi;
- se le informazioni riservate sono **note o comprovate**, nei limiti del possibile.

  Gli elementi che influenzano la decisione di divulgare le informazioni includono:

  - fatti non verificati;
  - - informazioni incomplete;
  - conclusioni non dimostrate;
  - la **tipologia di comunicazione** da effettuarsi e i destinatari ai quali è rivolta;

- se il soggetto al quale la comunicazione dovrebbe essere effettuata sia o meno da considerarsi il destinatario appropriato.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 114 – RISERVATEZZA (segue)

R114.2 Il soggetto abilitato alla revisione ha l'obbligo di conformarsi al principio di riservatezza e segreto professionale **anche dopo la fine del rapporto** tra il soggetto abilitato alla revisione e il suo cliente. Quando il soggetto abilitato alla revisione **acquisisce un nuovo cliente**, può avvalersi delle esperienze acquisite nell'ambito di precedenti rapporti professionali, ponendo tuttavia attenzione a non utilizzare né divulgare informazioni riservate acquisite o ricevute in tali circostanze.

R114.2 (I) 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, D. Lgs. 39/2010).

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 115 - COMPORTAMENTO PROFESSIONALE (nella versione del 2018 sezione 150)

R115.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare il principio del comportamento professionale, che gli impone l'**obbligo di rispettare tutte le leggi e i regolamenti applicabili** al caso concreto e di evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di *assurance*. Il soggetto abilitato alla revisione non deve intenzionalmente intraprendere alcuna attività che pregiudichi o possa pregiudicare l'integrità, l'obiettività o la reputazione dell'attività di *assurance* e che pertanto sarebbe incompatibile con i principi fondamentali.

115.1 A1 Un comportamento che potrebbe arrecare discredito all'attività di *assurance* include il caso in cui un soggetto terzo, ragionevole e informato concluderebbe verosimilmente che la buona reputazione di tale attività risulti compromessa.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

SOTTOSEZIONE 115 - COMPORTAMENTO PROFESSIONALE (segue)

R115.2 Il soggetto abilitato alla revisione, nel fare pubblicità e promuovere la propria attività, non deve portare discredito alla propria categoria di appartenenza.

Il soggetto abilitato alla revisione deve essere onesto e sincero e non deve:

(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.

115.2 A1 Se il soggetto abilitato alla revisione nutre dei dubbi sul fatto che una formula pubblicitaria o una modalità di promozione sia appropriata, dopo aver valutato autonomamente il quadro normativo di riferimento, può risultare opportuno che si rivolga all'Autorità di vigilanza competente.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE