ODCEC m@ster

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

La revisione legale

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza - Preparazione alla revisione legale e rischi per l'indipendenza

DAVIDE DARONE

31 maggio 2023

Messaggi-chiave

- L'indipendenza è il primo requisito che un Revisore Legale deve avere. Viene anche prima dell'integrità, dell'obiettività, della competenza tecnica e dello scetticismo professionale.

- Infatti un revisore non indipendente non può neanche presentare una offerta di revisione a un potenziale cliente. E se lo fa lo stesso, l'eventuale nomina di revisore è nulla.

- Per rispettare la normativa sull'indipendenza occorre conoscere la normativa in materia e dedicare tempo e risorse.

- **La preparazione della revisione legale e la valutazione dei rischi per l'indipendenza** è quindi un aspetto fondamentale del processo di acquisizione e di mantenimento di un incarico di revisione. **Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza** ci aiuta a gestire queste fasi del processo.

Indice degli argomenti

1. Introduzione al Codice Italiano di Etica e Indipendenza
2. Struttura del Codice Italiano di Etica e Indipendenza
3. Parte 1 – Conformità al Codice, ai principi fondamentali e al quadro concettuale
   1. Sezione 120 e i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali
4. Parte 4A – Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata
   1. Sezione 400 – Applicazione del quadro concettuale all'indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata
   2. Sezione 410 – Corrispettivi
   3. Sezione 510 – Interessi finanziari
   4. Sezione 520 – Relazioni d'affari
   5. Sezioni 521/540 – Rapporti professionali
   6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione
5. Conclusioni

1. Introduzione al Codice Italiano di Etica e Indipendenza

1.Introduzione al Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Documenti tecnico professionali (Italiani) di riferimento

L'art.10, comma 12 del D.Lgs.39/2010 stabilisce che i revisori «rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Consob».

Tale attività di elaborazione era in corso per quanto riguarda l'indipendenza, e nelle more della sua conclusione, si continuava a applicare in Italia il Documento 100 dei principi di revisione, elaborati da CNDC-CNR nel 2004…

1.Introduzione al Codice Italiano di Etica e Indipendenza

- Con determina del Ragioniere generale dello Stato **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**", elaborato ai sensi dell'articolo 9, comma 1, 9-bis, comma 2, e 10, comma 12, del D. Lgs. 39/2010.
- Il documento si compone della determina di adozione del Ragioniere generale dello Stato, di una Introduzione, di un Glossario e del corpo dei principi(link:https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/normativa/codice-etico).
- Il Codice è applicabile a decorrere dagli incarichi di revisione legale relativi agli esercizi aventi inizio il **1° gennaio 2023 o successivamente.**

1.Introduzione al Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Il Codice:

- abroga il Documento 100 "Principi sull'indipendenza del revisore" ed incorpora il Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti, relativo all'etica, pubblicato con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. 245504 del 20 novembre 2018;
- riflette sostanzialmente i principi di etica ed indipendenza così come codificati dal "Code of Ethics" dello IESBA, localizzati per tener conto delle specifiche disposizioni in materia previste dall'ordinamento italiano.

I nuovi principi di etica ed indipendenza italiani hanno come perimetro di applicazione i soli incarichi di revisione su entità non di interesse pubblico (cioè le cd Entità Private o Private Entity). Le specifiche disposizioni applicabili alle Entità di Interesse Pubblico (EIP) in Italia sono contenute nel Regolamento Emittenti n. 11971 e nel Regolamento Europeo 537/2014.

2. Struttura del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

2.Struttura del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

PARTE 1 – CONFORMITA' AL CODICE, AI PRINCIPI FONDAMENTALI E AL QUADRO CONCETTUALE	**INCLUDE I PRINCIPI FONDAMENTALI E IL QUADRO CONCETTUALE ED E' APPLICABILE A TUTTI I SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE**
PARTE 3 – SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE	**INCLUDE ULTERIORI PREVISIONI CHE SI APPLICANO AI SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE QUANDO SVOLGONO UN INCARICO DI REVISIONE (es. Identificazione, valutazione e gestione dei rischi, accettazione del cliente e dell'incarico, corrispettivi)**
PARTE 4A – INDIPENDENZA PER GLI INCARICHI DI REVISIONE E DI REVISIONE LIMITATA	**INCLUDE I PRINCIPI SULL'INDIPENDENZA CONTENENTI LE ULTERIORI PREVISIONI CHE SI APPLICANO AI SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE NELLO SVOLGIMENTO DI UN INCARICO DI REVISIONE O DI REVISIONE LIMITATA**
GLOSSARIO	**CONTIENE LE DEFINIZIONI INSIEME A SPIEGAZIONI AGGIUNTIVE OVE APPROPRIATO**

2.Struttura del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

PARTE 1 – CONFORMITA' AL CODICE, AI PRINCIPI FONDAMENTALI E AL QUADRO CONCETTUALE	**SEZIONE 100 – CONFORMITA' AL CODICE** **Sezione che introduce il Codice Italiano di Etica e Indipendenza (di seguito anche 'Codice'). Il Codice contiene regole e linee guida per consentire al soggetto abilitato alla revisione di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale.** **Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare e rispettare le regole contenute nel Codice.** **Il Codice tratta anche i comportamenti che il soggetto abilitato alla revisione deve tenere quando identifica una violazione.**
	SEZIONE 110 – I PRINCIPI DEONTOLOGICI FONDAMENTALI **Integrità** **Obiettività** **Formazione, competenza e diligenza professionale** **Riservatezza** **Comportamento professionale**
	SEZIONE 120 – IL QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO **Stabilisce regole e linee guida, incluso il quadro concettuale di riferimento, per consentire al soggetto abilitato alla revisione di conformarsi ai principi fondamentali e di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale:** - **nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali;** - **nella valutazione dei rischi identificati;** - **nella gestione dei rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile.**

2.Struttura del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

PARTE 3 – SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE	**SEZIONE 300 – APPLICAZIONE DEL QUADRO CONCETTUALE – SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE** **Sezione che stabilisce regole e linee guida per i soggetti abilitati alla revisione nell'applicazione del quadro concettuale di cui alla Sezione 120. Sono riportate nelle seguenti sezioni:** - **Parte 3 – Sezione 300 che si applica a tutti i soggetti abilitati alla revisione** - **Parte 4A – Sezioni da 400 a 600 che si applicano ai soggetti abilitati alla revisione nello svolgimento di incarichi di revisione e revisione limitata**
	SEZIONE 310 – CONFLITTI DI INTERESSI **Identificazione, valutazione e gestione del conflitto di interessi. (per incarichi di revisione e revisione limitata vedere anche Parte 4A del Codice).**
	SEZIONE 320 – INCARICHI PROFESSIONALI **Accettazione del cliente e dell'incarico, modifiche nel conferimento dell'incarico, mantenimento del cliente e prosecuzione dell'incarico, utilizzo del lavoro di un esperto.**
	ALTRE SEZIONI **SEZIONE 330 – CORRISPETTIVI E ALTRE TIPOLOGIE DI COMPENSI** **SEZIONE 340 – OFFERTA O ACCETTAZIONE DI INCENTIVI** **SEZIONE 350 – CUSTODIA DEI BENI DEL CLIENTE** **SEZIONE 360 – COMPORTAMENTI DEL SOGGETTO ABILITATO ALLA REVISIONE CONSEGUENTI ALLA NON CONFORMITA' A LEGGI E REGOLAMENTI**

2.Struttura del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

PARTE 4A – INDIPENDENZA PER GLI INCARICHI DI REVISIONE E DI REVISIONE LIMITATA

SEZIONE 400 – APPLICAZIONE DEL QUADRO CONCETTUALE ALL'INDIPENDENZA PER GLI INCARICHI DI REVISIONE E REVISIONE LIMITATA

Sezione che stabilisce regole e linee guida sulle modalità di applicazione del quadro concettuale per mantenere l'indipendenza nello svolgimento di incarichi di revisione e revisione limitata.

SEZIONE 410 – CORRISPETTIVI

Specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale con riferimento alla natura e il livello dei corrispettivi o di altre tipologie di remunerazione.

(altre sezioni di pertinenza: 411 – Politiche di remunerazione e valutazione, 420 – Incentivi, 430 – Contenzioso in essere o potenziale).

SEZIONE 510 – INTERESSI FINANZIARI

Specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale con riferimento alla titolarità di un interesse finanziario in un cliente di revisione.

(altre sezioni di pertinenza: 511 – Finanziamenti e garanzie, 520 – Relazioni d'affari, 521 – Relazioni familiari e personali, 522 – Recente attività professionale svolta presso un cliente di revisione, 523 – Ruolo di amministratore o esponente della direzione di un cliente di revisione, 524 – Rapporto di lavoro con un cliente di revisione, 525 – Assegnazione temporanea di personale del soggetto abilitato alla revisione legale, 540 – Rapporto professionale di lunga durata tra il personale professionale e il cliente di revisione).

SEZIONE 600 – PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

Regole e linee guida per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza nello svolgimento di servizi non di assurance per clienti di revisione.

3. Parte 1 – Conformità al Codice, ai principi fondamentali e al quadro concettuale

3.Parte 1 – Conformità al Codice, ai principi fondamentali e al quadro concettuale

SOMMARIO

1. Sezione 120 e i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali

3.1. Sezione 120 e i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali

Rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali (e minacce all'indipendenza)

Per quanto riguarda le specifiche minacce all'indipendenza, si segnalano le seguenti (rif. 120.6 A3):

- **Auto-riesame**
- **Interesse personale**
- **Promozione di interessi del cliente**
- **Familiarità**
- **Intimidazione**

Minacce determinate da:

- **Relazioni finanziarie**
- **Relazioni personali**
- **Relazioni d'affari**
- **Relazioni di lavoro**

3.1. Sezione 120 e i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali

Auto-riesame

Rischio da auto-riesame

Rischio che l'obiettività del revisore sia influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal revisore o da altro soggetto che opera all'interno della sua rete. In particolare quando:

(i) I risultati del servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico di revisione in corso;

(ii) Nella formulazione del giudizio il revisore si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro del servizio reso in passato.

3.1. Sezione 120 e i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali

Interesse personale

Rischio da interesse personale

Sorge normalmente quando vi sono interessi finanziari (o non finanziari) che possono influenzare il giudizio professionale. Ad esempio quando il revisore:

- ha un interesse finanziario diretto nel cliente;
- ha una stretta relazione d'affari con il cliente;
- ha in essere controversie significative con il cliente. Di solito tali controversie sorgono dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione da parte del revisore stesso o dalla sua rete.

3.1. Sezione 120 e i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali

Promozione di interessi del cliente

Rischio dalla promozione di interessi del cliente

Esiste una minaccia all'indipendenza quando un revisore o un soggetto appartenente al suo studio prestano attività di patrocinatore legale (assistenza legale) o di consulente tecnico di parte a favore del cliente di revisione nell'ambito di una controversia o di una lite.

Può sorgere anche una minaccia di auto-riesame quando il cliente chiede una stima delle possibilità di soccombenza in relazione alla lite che si rifletta sugli importi che dovranno essere iscritti in bilancio.

3.1. Sezione 120 e i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali

Familiarità

Rischio da familiarità

Sorge quando, ad esempio:

- il revisore è un familiare di un amministratore o di un esponente della direzione del cliente;
- l'amministratore o l'esponente della direzione del cliente ha svolto nel recente passato il ruolo di revisore del cliente stesso;
- uno o più membri partecipano regolarmente per molto tempo alla revisione di un cliente.

3.1. Sezione 120 e i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali

Rischio da intimidazione

Intimidazione

Esempi:

- il cliente minaccia di revocare (o di non rinnovare) l'incarico di revisione a causa di un disaccordo su una tematica professionale;
- Minaccia di estromissione dal gruppo di lavoro di revisione da parte della propria struttura di appartenenza a causa di disaccordo su una tematica relativa all'incarico di revisione.

4. Parte 4A – Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

4.Parte 4A – Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

SOMMARIO

1. Sezione 400 – Applicazione del quadro concettuale all'indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata
2. Sezione 410 – Corrispettivi
3. Sezione 510 – Interessi finanziari
4. Sezione 520 – Relazioni d'affari
5. Sezioni 521/540 – Rapporti professionali
6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

4.1. Sezione 400 – Applicazione del quadro concettuale all'indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

L'INDIPENDENZA

[400.1] = *'[…] il **soggetto abilitato alla revisione** deve essere indipendente nello svolgimento di incarichi di revisione legale e revisione limitata.'*

[400.11] = *'[…] ai sensi dell'art.10, comma 1, D.Lgs. 39/2010 **il revisore legale e la società di 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.'*

4.1. Sezione 400 – Applicazione del quadro concettuale all'indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

L'INDIPENDENZA

L'indipendenza è collegata ai principi di obiettività e integrità.

Essa comprende [400.5]:

<u>Indipendenza mentale</u>

- lo stato mentale che permette l'espressione di una conclusione senza subire condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a un soggetto di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale.

<u>Indipendenza formale</u>

- evitare fatti e circostanze così significative, che un terzo ragionevole e informato concluderebbe che l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale di un revisore o di una società di revisione sono stati compromessi.

<u>Indipendenza del revisore</u>

4.1. Sezione 400 – Applicazione del quadro concettuale all'indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

QUANDO?

[400.30] = *'[…] ai sensi dell'art. 10, comma 1-bis, D.Lgs. 39/2010, il requisito di indipendenza deve sussistere* ***durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale*** *e* ***durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa.****'*

RETE DEL REVISORE?

[400.51] = *'Il soggetto appartenente ad una rete deve essere indipendente rispetto ai clienti di revisione degli altri soggetti appartenenti a tale rete.'*

Soggetto appartenente alla rete: Un soggetto abilitato alla revisione o un'organizzazione di persone o di beni riconosciuta dall'ordinamento giuridico in forma di impresa o in forma associativa, qualunque ne sia l'attività svolta (anche diversa da quella di revisione), che appartiene alla rete del soggetto abilitato.

4.1. Sezione 400 – Applicazione del quadro concettuale all'indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

CONCETTO DI RETE

[R400.53] Al fine di decidere se una struttura più ampia alla quale appartiene il soggetto abilitato alla revisione configuri o meno una rete, 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; o

(b) sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni; o

(c) condivida direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o di una parte significativa delle risorse professionali.

4.2. Sezione 410 – Corrispettivi

[R410.2] 'La natura e il livello dei corrispettivi o di altre tipologie di remunerazione possono generare un rischio derivante da interesse personale o intimidazione […]'.

ENTITA' DEI CORRISPETTIVI

[R410.3] 'Quando il totale dei corrispettivi derivanti da un cliente di revisione rappresentano per il revisore 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 rischio di interesse personale o intimidazione.'

Esempi di salvaguardie:

- Ridurre la dipendenza dal cliente di revisione.

4.2. Sezione 410 – Corrispettivi

CORRISPETTIVI ARRETRATI

[R410.7] '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 12 mesi dalla scadenza del termine concordato con il cliente.

Esempi di salvaguardie:

- ottenere un pagamento parziale dei corrispettivi arretrati;
- incaricare un appropriato soggetto, che non abbia preso parte all'incarico di revisione, di riesaminare il lavoro svolto.

4.3. Sezione 510 – Interessi finanziari

INTERESSI FINANZIARI

[R510.2] 'La titolarità di un interesse finanziario in un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da interesse personale.'

DIRETTI: il beneficiario effettivo esercita il controllo sul veicolo di investimento o è in grado di influenzarne le decisioni di un investimento. (es. azioni, fondi comuni di investimento, gestioni patrimoniali).

INDIRETTI: il beneficiario effettivo non esercita il controllo sul veicolo di investimento o non è in grado di influenzarne le decisioni di investimento (es. strumenti detenuti attraverso fondi comuni di investimento).

4.3. Sezione 510 – Interessi finanziari

Non possono detenere un interesse finanziario diretto o un interesse finanziario significativo indiretto nel cliente di revisione i seguenti soggetti e i loro stretti familiari:

(a) Il revisore legale e la società di revisione legale;

(b) I responsabili chiave della revisione;

(c) Il personale professionale e persone fisiche i cui servizi sono messi a disposizione o sotto il controllo del revisore che partecipano all'attività di revisione;

(d) Partner dell'ufficio in cui opera il responsabile dell'incarico di revisione;

(e) Altri Partner e personale che forniscono al cliente di revisione servizi diversi dalla revisione o possano influenzare l'esito dell'incarico.

4.4. Sezione 520 – Relazioni d'affari

[520.4] 'Il soggetto abilitato alla revisione, un soggetto appartenente alla rete, un componente del gruppo di revisione non deve avere una stretta relazione d'affari con un cliente di revisione o con i suoi amministratori o esponenti della direzione, tranne se l'eventuale interesse finanziario non sia significativo e la relazione di affari non sia significativa per tali soggetti.'

Esempio:

- Detenzione di un interesse finanziario in una joint venture con il cliente;
- 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.

4.5. Sezioni 521/540 – Rapporti professionali

Sezione	Principali divieti
521 – Relazioni familiari e personali	**Stretti familiari:** Divieto di partecipare alla revisione di un cliente nel quale un proprio stretto familiare sia (a) amministratore o esponente della direzione del cliente; o (b) soggetto che esercita un'influenza significativa sulla predisposizione del bilancio; o (c) abbia ricoperto tali posizioni nell'esercizio cui si riferisce l'incarico di revisione o il bilancio da sottoporre a revisione. **Familiari:** da valutare il rischio da interesse personale, familiarità e intimidazione in base alla natura della relazione con il familiare, il ruolo ricoperto dal componente del gruppo di revisione e il ruolo ricoperto dal familiare nel cliente.
522 – Recente attività professionale svolta presso un cliente di revisione	Divieto di partecipare alla revisione a soggetti che abbiano agito come amministratori, esponenti della direzione aziendale o dipendenti con influenza significativa sul bilancio **nell'esercizio oggetto di revisione.**

4.5. Sezioni 521/540 – Rapporti professionali

Sezione	Principali divieti
523 – Ruolo di amministratore o esponente della direzione di un cliente di revisione	Divieto di essere nominato amministratore, esponente della direzione aziendale o dipendente con influenza significativa sul bilancio entro 12 mesi dal completamento dell'attività di revisione (art. 10, comma 7, D.Lgs. 39/2010). Verifica assenza legami significativi anche oltre i 12 mesi previsti dalla legge.
524 – Rapporto di lavoro con un cliente di revisione	
525 – Assegnazione temporanea di personale del soggetto abilitato alla revisione legale	Vietato a meno che sia assegnato per un periodo di tempo limitato, che non svolga servizi non di revisione non consentiti dalla Sezione 600 del Codice e che non assuma responsabilità di direzione.
540 – Rapporto professionale di lunga durata tra il personale professionale e il cliente di revisione	Rischio familiarità e interesse personale. Da valutare i fattori. Es. anni nella posizione, livello, modifiche nei soggetti con funzioni dirigenziali o struttura del cliente…

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

[600.2] '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.

Fornire servizi non di assurance ai clienti di revisione può generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e rischi per l'indipendenza.

Prima che il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete accetti di svolgere un incarico per la prestazione di servizi non di assurance a un cliente di revisione, **occorre stabilire se la prestazione di tali servizi possa costituire un rischio per l'indipendenza**.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

VALUTAZIONE DEI RISCHI (continua)

FATTORI RILEVANTI DA CONSIDERARE

1. Natura, portata e scopo del servizio;
2. Grado di affidamento riposto sul risultato del servizio nell'ambito dell'attività di revisione;
3. Contesto legislativo e regolamentare nel quale il servizio viene fornito;
4. 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 **significativo** sul bilancio;
   - Il grado di soggettività connesso alla determinazione del trattamento contabile:

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

VALUTAZIONE DEI RISCHI :

5. Livello di competenza degli esponenti della direzione e del personale del cliente riguardo alla tipologia di servizio fornito;
6. Il grado di coinvolgimento del cliente nella fase di determinazione degli aspetti significativi di valutazione;
7. 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.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

SIGNIFICATIVITA' PER IL BILANCIO:

[600.5 A3] Il concetto di **significatività** richiamato dal Codice Italiano di Etica e Indipendenza nel contesto della revisione contabile è trattato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 'Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile' (ISRE 2400 Revised nel contesto della revisione limitata).

La determinazione della significatività implica **l'esercizio del giudizio professionale** ed è influenzata da fattori sia quantitativi, sia qualitativi.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

PLURALITA' DI SERVIZI NON DI ASSURANCE FORNITI ALLO STESSO CLIENTE DI REVISIONE:

[600.5 A4] Il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete può fornire a un cliente di revisione una pluralità di servizi non di assurance.

In tali circostanze la considerazione **dell'effetto combinato dei rischi** generati dalla prestazione di tali servizi **è rilevante** per la valutazione dei rischi da parte del soggetto abilitato alla revisione.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

DIVIETO DI ASSUNZIONE DI RESPONSABILITA' PROPRIE DEGLI AMMINISTRATORI E DEGLI ESPONENTI DELLA DIREZIONE:

[600.7] Il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete **non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.**

Ad esempio controllo, guida e indirizzo dell'ente compresa l'assunzione di decisioni in materia di:

- acquisizioni;
- allocazione e controllo delle risorse umane, tecnologiche, finanziarie, beni materiali e immateriali.

Rischio: auto-riesame e interesse personale.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

SERVIZI NON DI ASSURANCE:

Sottosezione	Descrizione
601	Servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità
602	Servizi amministrativi
603	Servizi di valutazione
604	Servizi fiscali
605	Servizi di revisione interna (c.d. Internal audit)
606	Servizi relativi ai sistemi informativi (Servizi IT)
607	Servizi di assistenza nell'ambito di un contenzioso
608	Servizi legali
609	Servizi di ricerca del personale
610	Servizi legali al finanziamento, alla struttura e alla allocazione del capitale, alla strategia di investimento (c.d. Corporate Finance)

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
601	**Servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità**
Tipologia di servizi	• Tenuta delle scritture contabili e redazione del bilancio; • Registrazione delle operazioni; • Servizi di elaborazione paghe.
Rischio	Auto-riesame
Quando è possibile fornire tali servizi	Solo se: • I servizi sono di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche; e • Il soggetto abilitato alla revisione gestisca eventuali rischi generati dalla prestazione di tali servizi che non siano contenuti entro un livello accettabile.
Salvaguardie (per servizi permessi)	• 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 assurance svolto.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
602	**Servizi amministrativi**
Tipologia di servizi	• Elaborazione testi; • Predisposizione di moduli amministrativi o legali che il cliente deve approvare e presentazione di tali moduli come da indicazioni del cliente; • Monitoraggio delle date per la presentazione dei moduli e avvertimento al cliente di tali scadenze.
Rischio	N/A
Quando è possibile fornire tali servizi	Sempre: in genere questa tipologia di servizi non rappresenta un rischio per l'indipendenza del revisore. Sono servizi che comportano l'assistenza dei clienti nei loro compiti di **natura routinaria o meccanica** nell'ambito del **normale svolgimento delle attività operative**.
Salvaguardie	N/A

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
603	**Servizi di valutazione**
Tipologia di servizi	• Valutazioni di poste di bilancio; • Formulazione di assunzioni relative agli sviluppi futuri; • Adozione di metodologie e tecniche appropriate al fine di individuare un determinato valore o un intervallo di valori.
Rischio	Auto-riesame / Promozione degli interessi del cliente
Quando è possibile fornire tali servizi	• La valutazione non presenta un significativo grado di soggettività (es. se tecniche e metodologie da applicare o le assunzioni sottostanti siano stabilite da leggi o regolamenti); o • La valutazione non ha un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime il proprio giudizio.
Salvaguardie (per servizi permessi)	• 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 assurance svolto.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
604	**Servizi fiscali (continua)**
Tipologia di servizi	• Predisposizione della dichiarazione dei redditi; • Calcolo delle imposte ai fini del bilancio; • Pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale; • Servizi fiscali che comportano valutazioni; • Assistenza nella risoluzione di controversie fiscali.
Rischio	In taluni casi non rappresentano un rischio. In altri casi possono rappresentare rischi di Auto-riesame / Promozione degli interessi del cliente. Analizziamo di seguito ciascuna tipologia di servizio.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
604	**Servizi fiscali (continua)**
Tipologia di servizio	**<u>Predisposizione della dichiarazione dei redditi</u>** • Assistenza ai client nel rispetto dei propri obblighi fiscali tramite la predisposizione e la compilazione di informazioni che comprendono l'importo dell'onere fiscale da dichiarare all'amministrazione finanziaria competente; • Consulenze sul trattamento di operazioni pregresse nella dichiarazione dei redditi e la risposta, per conto del cliente di revisione, alle richieste di informazioni integrative e analisi da parte dell'amministrazione finanziaria.
Rischio	N/A
Quando è possibile fornire tali servizi	Sempre. In genere non rappresenta normalmente un rischio. Si basano su informazioni storiche e la presentazione di tali informazioni è effettuata in conformità alla normativa fiscale vigente.
Salvaguardie	N/A

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
604	**Servizi fiscali (continua)**
Tipologia di servizio	**<u>Calcolo delle imposte ai fini del bilancio</u>** Predisposizione dei calcoli per determinare le imposte correnti e differite passive (o attive) per un cliente di revisione, ai fini della redazione delle scritture contabili che saranno successivamente assoggettate a revisione dal medesimo soggetto.
Rischio	Auto-riesame
Quando è possibile fornire tali servizi	Se il calcolo non ha un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio. Da valutare anche fattori qualitativi (es. livello di competenza in materia fiscale del personale del cliente, complessità del regime fiscale,…).
Salvaguardie (per servizi permessi)	• 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 assurance svolto

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
604	**Servizi fiscali (continua)**
Tipologia di servizio	**<u>Pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale</u>** Vasta gamma di servizi. Alcuni esempi: (i) consulenze al cliente su come organizzare le proprie attività in maniera efficiente da un punto di vista fiscale; (ii) applicazione di una nuova normativa fiscale.
Rischio	Auto-riesame / Promozione degli interessi del cliente
Quando è possibile fornire tali servizi	Da valutare fattori qualitativi. Ad esempio (i) grado di soggettività di determinazione del trattamento contabile conseguente la consulenza fiscale; (ii) se il trattamento fiscale è supportato da un interpello o da precedenti o prassi consolidata; (iii) significatività dell'effetto sul bilancio revisionato,…
Salvaguardie (per servizi permessi)	• 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 assurance svolto; • Acquisire un chiarimento preventivo da parte dell'amm. finanziaria.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
604	**Servizi fiscali (continua)**
Tipologia di servizio	**<u>Servizi fiscali che comportano valutazioni</u>** Valutazioni fiscali che possono o non possono avere un impatto diretto sul bilancio.
Rischio	Auto-riesame / Promozione degli interessi del cliente
Quando è possibile fornire tali servizi	• Se l'effetto dei risultati della valutazione sul bilancio non è significativo; o • La valutazione è soggetta a una verifica esterna da parte dell'amministrazione finanziaria o da altra autorità.
Salvaguardie (per servizi permessi)	• 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 assurance svolto; • Acquisire un chiarimento preventivo da parte dell'amm. finanziaria.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
604	**Servizi fiscali (continua)**
Tipologia di servizio	**<u>Assistenza nella risoluzione di controversie fiscali</u>**
Rischio	Auto-riesame / Promozione degli interessi del cliente
Quando è possibile fornire tali servizi	<u>Assistenza per controversie dinnanzi alla Commissione Tributaria</u> Da valutare diversi fattori. Ad esempio (i) ruolo degli amministratori e degli esponenti della direzione aziendale nella risoluzione della controversia; (ii) rilevanza degli esiti della controversia sul bilancio sottoposto a revisione; (iii) se la controversia è legata ad aspetti oggetto della consulenza prestata… <u>Patrocinio legale</u> Possibile valutare la difesa in sede contenziosa del cliente di revisione <u>solo se</u> gli importi in discussione non sono significativi ai fini del bilancio revisionato.
Salvaguardie (per servizi permessi)	• 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 assurance svolto.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
605	**Servizi di revisione interna (c.d. Internal audit)**
Tipologia di servizi	Assistenza del cliente nello svolgimento delle proprie attività di internal audit quali ad esempio: • Monitoraggio e valutazione dei controlli interni; • Riesame dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia delle attività operative; • Verifica del rispetto di leggi, regolamenti, procedure interne.
Rischio	Auto-riesame
Quando è possibile fornire tali servizi	Diversi aspetti da valutare. Ad esempio (i) significatività delle poste di bilancio collegate; (ii) rischio di errore nelle asserzioni relative alle poste di bilancio collegate; (iii) grado di affidamento del revisore sull'attività oggetto del servizio; (iv) responsabilità ed estensione del servizio.
Salvaguardie (per servizi permessi)	Avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
606	**Servizi relativi ai sistemi informativi (Servizi IT)**
Tipologia di servizi	Progettazione o realizzazione di sistemi hardware o software. I sistemi IT possono: (a) Aggregare dati di base; (b) Costituire parte dei controlli interni sull'informativa finanziaria; o (c) Produrre informazioni che hanno un effetto sulle scritture contabili o sul bilancio, inclusa la relativa informativa.
Rischio	Auto-riesame
Quando è possibile fornire tali servizi	Sistemi IT che: - Non sono collegati ai controlli interni sull'informativa finanziaria; - Non producono informazioni che costituiscono una parte significativa delle scritture contabili o del bilancio.
Salvaguardie (per servizi permessi)	Avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
607	**Servizi di assistenza nell'ambito di un contenzioso**
Tipologia di servizi	• Assistenza nella gestione e nel reperimento di documenti; • Attività di consulenza, quali incarichi di consulente tecnico; • Incarichi per la quantificazione dei danni o di altri importi che potrebbero dover essere corrisposti o ricevuti all'esito del contenzioso o di altre controversie legali.
Rischio	Auto-riesame / Promozione degli interessi del cliente
Quando è possibile fornire tali servizi	Valutare fattori qualitativi e quantitativi. Ad esempio: - Il contesto legislativo e regolamentare (es. nomina del tribunale come consulente tecnico); - Natura, caratteristiche del servizio e rilevanza degli esiti della controversia.
Salvaguardie (per servizi permessi)	Avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio. Se il servizio comporta la stima di danni, vedere sottosezione 603 – Servizi di valutazione

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
608	**Servizi legali**
Tipologia di servizi	• Attività di consulenza (es. supporto nella redazione contratti, assistenza all'ufficio legale interno, operazioni straordinarie, due diligence); • Attività di responsabile degli affari legali; • Attività di promozione degli interessi del cliente.
Rischio	Auto-riesame / Promozione degli interessi del cliente
Quando è possibile fornire tali servizi	Attività di consulenza: da valutare impatti sul bilancio e complessità. Attività di responsabile degli affari legali: non è permessa. Attività di promozione degli interessi del cliente (nell'ambito di una controversia): permessa solo se gli importi non sono rilevanti
Salvaguardie (per servizi permessi)	• 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 assurance svolto

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
609	**Servizi di ricerca del personale**
Tipologia di servizi	• Elaborare una job-description; • Ricercare candidati; • Stabilire le condizioni del rapporto di lavoro.
Rischio	Interesse personale / Familiarità / Intimidazione
Quando è possibile fornire tali servizi	• Se il cliente assume tutte le decisioni relative al processo di assunzione; • Se non si assume il ruolo di negoziatore per conto del cliente; e • Non riguardi posizioni apicali (amministratore o esponente della direzione) o con influenza significativa sulla predisposizione del bilancio oggetto di revisione (es. CFO).
Salvaguardie (per servizi permessi)	Avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio.

4.6. Sezione 600 – Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione

Sottosezione	Descrizione
610	**Servizi legali al finanziamento, alla struttura e alla allocazione del capitale, alla strategia di investimento (c.d. Corporate Finance)**
Tipologia di servizi	• Assistenza elaborazione strategie aziendali; • Identificazione di potenziali società da acquisire / operazioni di cessione; • Assistenza per raccolta di finanziamenti; • Consulenze in materia di ristrutturazione.
Rischio	Auto-riesame / Promozione degli interessi del cliente
Quando è possibile fornire tali servizi	Se non prevedono la promozione, negoziazione o la sottoscrizione delle azioni del cliente di revisione. Rimane vietato se l'efficacia della consulenza dipende da un particolare trattamento contabile per il quale il revisore ha un ragionevole dubbio circa la correttezza e il risultato della consulenza di corporate finance ha un effetto rilevante sul bilancio oggetto di revisione.
Salvaguardie (per servizi permessi)	Avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio.

5. Conclusioni

5. Conclusioni

- La normativa sulla revisione in generale e sull'indipendenza dei revisori in particolare si è molto evoluta nel tempo.

- Gli sviluppi più recenti sono andati nella direzione di un irrigidimento delle regole.

- Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza stabilisce regole e linee guida per aiutare i soggetti abilitati alla revisione ad applicare il quadro concettuale.

Se avete domande, sono a Vostra disposizione.

In ogni caso,

Grazie per la Vostra attenzione!