

Introduzione al 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. n. 39/10

1. Premessa

Il Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 “Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE”, come modificato dal Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135, (di seguito anche “Decreto”), ha previsto, all’art. 9, comma 1, che *“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.”*. L’art. 9-bis, comma 2, stabilisce inoltre che *“I soggetti abilitati all'esercizio dell'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 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”*.

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 Decreto (di seguito anche la “Convenzione”).

Ai sensi dell’art. 27, comma 13, del Decreto Legislativo n. 135/2016, fino alla sottoscrizione delle convenzioni di cui agli articoli 9, comma 1, 9-bis, comma 2, 10, comma 12 e 11, comma 2, del Decreto Legislativo n. 39/2010, come modificato dal Decreto Legislativo n. 135/2016 medesimo, i principi continuano ad essere elaborati sulla base della Convenzione suddetta.

2. Natura, finalità e struttura del codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale elaborati ai sensi dell’art. 9, comma 1, e dell’art. 9-bis, comma 2, del Decreto

I soggetti ammessi alla Convenzione sopra indicata hanno elaborato, congiuntamente al MEF e alla Consob, il presente codice dei principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale (di seguito il “Codice Etico Italia”).

A tale riguardo, i soggetti ammessi alla Convenzione hanno ritenuto opportuno utilizzare quale punto di riferimento le disposizioni del *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall’*International*

*Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*¹, organismo indipendente che opera nell'ambito dell'*International Federation of Accountants (IFAC)* (il "*Codice Etico IESBA*"), che costituisce un principio internazionale autorevole, completo e costantemente aggiornato con il quale gli operatori del settore della revisione si trovano frequentemente a confrontarsi.

Il Codice Etico IESBA è suddiviso in sezioni e contiene un glossario dei termini comune a tutte le sezioni. Esso tratta in una prima parte i principi di deontologia, riservatezza, etica professionale e obiettività (*Sections* da 100 a 280) e in una seconda parte i principi di indipendenza applicabili nello svolgimento degli incarichi di revisione contabile completa e limitata (*Section* 290), nonché i principi di indipendenza applicabili nello svolgimento degli incarichi di "*assurance*" diversi dalla revisione contabile completa e limitata (*Section* 291).

Inoltre, il Codice Etico IESBA contiene le *Sections* da 300 a 350 relative all'indipendenza dei *professional accountants in business*, vale a dire di quei *professional accountants* che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e non svolgono attività di revisione.

Ai fini della predisposizione dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, oggetto di adozione con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato), datata 20/11/2018, convenzionalmente definito "*Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti*" o anche solo "*Codice Etico Italia*", è stata presa a riferimento esclusivamente la prima parte del Codice Etico IESBA e dunque le Sezioni da 100 a 280. Inoltre, il Codice Etico Italia è preceduto da un Glossario che definisce, anche per maggiore chiarezza e comodità di lettura, i più significativi e ricorrenti termini utilizzati nel testo.

Il Codice Etico Italia riflette, per omogeneità con il testo del principio internazionale preso a riferimento, la medesima divisione in sezioni e la stessa numerazione dei paragrafi.

Le Sezioni da 100 a 280 del Codice Etico IESBA trattano i principi di deontologia, riservatezza, segreto professionale e obiettività che si applicano con riferimento:

- agli incarichi di revisione contabile completa e limitata del bilancio;
- agli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione.

Sia gli incarichi di revisione contabile completa e limitata del bilancio sia gli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione costituiscono i servizi di "*assurance*" (come definiti nel Glossario). Pertanto, il Codice Etico IESBA utilizza il termine "*assurance*" al fine di individuare tutte le attività al cui svolgimento si applicano le disposizioni in esso contenute.

Per omogeneità con il Codice Etico IESBA si è mantenuto anche nel Codice Etico Italia l'utilizzo del termine "*assurance*" sebbene i principi contenuti nel Codice Etico Italia trovino applicazione obbligatoria esclusivamente nello svolgimento di incarichi di revisione legale del bilancio conferiti ai sensi del D.Lgs 39/2010.

Il Codice Etico Italia, pur predisposto tenendo conto del Codice Etico IESBA, contiene specifici adattamenti e localizzazioni, nonché l'eliminazione di alcuni paragrafi del principio internazionale 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 peraltro, come anticipato, la corrispondenza con il relativo testo inglese. Conseguentemente, laddove si è proceduto all'eliminazione di uno o più paragrafi essi sono segnalati nel testo come "lasciati intenzionalmente in bianco". Nel caso in cui si è invece

¹ In particolare, nell'elaborazione del Codice Etico Italia i soggetti ammessi alla Convenzione hanno utilizzato come punto di riferimento il testo dell'*Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* nell'edizione 2012.

proceduto all'inserimento di un nuovo paragrafo, esso è individuato con il numero del paragrafo precedente e l'aggiunta dell'estensione “-bis”.

I principi si applicano al “soggetto abilitato alla revisione”, definizione che ai sensi del Codice Etico Italia ricomprende il “revisore legale” 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”, così come definita all'articolo 1, comma 1, lettera q), del Decreto. Pertanto, il Codice Etico Italia, in virtù di quanto indicato agli art. 9 e 9-bis Decreto, rileva nello svolgimento dell'attività di revisione legale, come definita dall'art. 1, comma 1, lett. m), Decreto.

Nella definizione di “soggetto abilitato alla revisione” devono intendersi ricomprese anche le società che controllano il “soggetto abilitato alla revisione” o dallo stesso controllate.

Il Codice Etico IESBA prevede inoltre che, in determinate sezioni, il riferimento al “soggetto abilitato alla revisione” debba intendersi comprensivo anche dei soggetti appartenenti alla sua rete. Nel Codice Etico Italia, ai fini di una maggior chiarezza e fruibilità del documento per gli utilizzatori, è stato specificamente indicato con un asterisco (*) ciascun riferimento al “soggetto abilitato alla revisione” che debba intendersi esteso anche ai soggetti appartenenti alla sua rete.

3. Data di entrata in vigore

Il Codice Etico Italia entra in vigore per le revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2019.



Ministero dell'Economia e delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

Ispettorato Generale di Finanza

Determina del Ragioniere generale dello Stato Decreto, sentito il parere della Commissione nazionale per le società e la borsa, concernente l'adozione dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, in conformità agli articoli 9, comma 1 e 9-bis, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, modificata dalla direttiva 2014/56/UE

IL RAGIONIERE GENERALE DELLO STATO

VISTO il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 27 febbraio 2013, n. 67, recante: "Regolamento di organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze, a norma degli articoli 2, comma 10-ter, e 23-quinquies, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135";

VISTO, in particolare, l'articolo 8, comma 1, lett. f), del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 67 del 2013, che affida al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – Ispettorato generale di finanza, la competenza a svolgere i compiti attribuiti al Ministero dell'economia e delle finanze dal decreto legislativo n. 39 del 2010 in materia di revisione legale dei conti;

VISTI gli articoli 21 e 23 della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE, in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, concernenti la deontologia professionale, la riservatezza e il segreto professionale dei revisori legali;

VISTO il decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, concernente la revisione legale dei conti, e, in particolare, gli articoli 9, comma 1 e 9-bis, comma 2, ai sensi dei quali i soggetti abilitati alla revisione legale osservano, rispettivamente, i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Commissione nazionale per le società e la borsa (Consob) e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Commissione nazionale per le società e la borsa;

CONSIDERATO che le disposizioni di cui ai richiamati articoli 9 e 9-*bis* del decreto legislativo n. 39 del 2010 prevedono che il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscriva delle convenzioni con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzate a definire le modalità di elaborazione dei detti principi;

VISTO l'articolo 27, comma 13, del decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, secondo il quale fino alla sottoscrizione delle convenzioni di cui agli articoli 9, comma 1, 9-*bis*, comma 2, 10, comma 12, e 11, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo n. 135/2016, i principi sono elaborati sulla base della convenzione sottoscritta in data 24 settembre 2014 dal Ministero dell'economia e delle finanze con gli ordini e le associazioni professionali interessati;

VISTA la Convenzione in data 24 settembre 2014 tra il Ministero dell'economia e delle finanze e gli ordini e le associazioni professionali per la definizione delle modalità di elaborazione dei principi professionali per i revisori legali, sottoscritta ai sensi dell'abrogato articolo 12, commi 1 e 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;

CONSIDERATO che i principi, elaborati dagli ordini e dalle associazioni professionali sottoscrittori della convenzione 24 settembre 2014, tengono conto dei principi emanati dagli organismi internazionali e in particolare dall'*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) dell'*International Federation of Accountants* (IFAC), conformemente agli obiettivi di omogeneità sui piani degli Stati Membri dell'Unione Europea e internazionale indicati nella citata direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE;

CONSIDERATO lo schema di "Codice di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale", comprensivo di un'Introduzione e di un Glossario che ne formano parte integrante, costituito dai principi elaborati dai rappresentanti dei soggetti convenzionati congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e trasmesso al Ministero dell'economia e delle finanze a cura dei rappresentanti di tali soggetti convenzionati in data 23 maggio 2018;

SENTITA la Commissione nazionale per le società e la borsa, che si è espressa, ai sensi dei richiamati articoli 9, comma 1 e 9-*bis*, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, con lettera prot. n. 035654/18 del 14 settembre 2018 in merito allo schema del presente decreto;

DETERMINA

ARTICOLO 1

(Principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale)

1. Sono adottati i principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale di cui agli articoli 9, comma 1 e 9-*bis*, comma 2 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, che i soggetti iscritti al registro dei revisori sono tenuti ad osservare nell'esercizio dell'attività di revisione legale svolta ai sensi del citato decreto legislativo.

2. I principi, elaborati dagli ordini e dalle associazioni professionali sottoscrittori della convenzione 24 settembre 2014, espressamente richiamata all'articolo 27, comma 13, del decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, tengono conto dei principi emanati dagli organismi internazionali e in particolare dall'*International Ethics Standards Board (IESBA)* dell'*International Federation of Accountants (IFAC)*.
3. I principi costituiscono il *Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale* o Codice etico dei revisori legali.

ARTICOLO 2

(Inderogabilità delle disposizioni di rango primario e regolamentare)

1. Le disposizioni di cui agli articoli 9 e seguenti del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 prevalgono e, in caso di contrasto con le prescrizioni del Codice etico dei revisori legali, quest'ultime non si applicano. In nessun caso i principi derogano a disposizioni di legge o a disposizioni regolamentari né autorizzano il revisore legale a disapplicarle.

ARTICOLO 3

(Pubblicità)

1. La presente determina, insieme ai principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale ad essa allegati sono pubblicati sul portale della revisione legale, all'indirizzo:
<http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale>.

ARTICOLO 4

(Aggiornamenti e modifiche)

1. Gli aggiornamenti dei principi in materia di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale sono approvati nelle medesime forme previste per l'adozione.

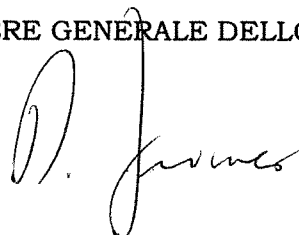
ARTICOLO 5

(Data di entrata in vigore)

1. Il Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale è applicabile a decorrere dagli incarichi di revisione legale relativi agli esercizi aventi inizio nel corso dell'anno 2019.

Roma,

IL RAGIONIERE GENERALE DELLO STATO



CODICE DEI PRINCIPI DI DEONTOLOGIA PROFESSIONALE, RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE DEI SOGGETTI ABILITATI ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE LEGALE DEI CONTI

PARTE A – IL QUADRO CONCETTUALE DEI PRINCIPI DEONTOLOGICI, DI RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE

SEZIONE 100

DEFINIZIONI, INTRODUZIONE E PRINCIPI FONDAMENTALI

100.1 Il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse generale e potrà soddisfare le necessità del proprio cliente soltanto rispettando tale interesse. A tal fine, il soggetto abilitato alla revisione dovrà osservare e rispettare il presente Codice.

100.2 Il presente Codice è suddiviso in due parti. La presente parte A definisce i principi deontologici fondamentali per i soggetti abilitati alla revisione e fornisce un quadro di natura concettuale che deve essere applicato:

- (a) nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei suddetti principi fondamentali;
- (b) nella valutazione della significatività dei rischi identificati;
- (c) nell'individuazione delle misure di salvaguardia. Tali misure sono necessarie per eliminare i rischi identificati o per ridurli entro un livello accettabile. Al fine di verificare che i suddetti rischi siano stati eliminati o ridotti entro un livello accettabile, mediante l'applicazione delle misure di salvaguardia, il soggetto abilitato alla revisione deve considerare se un terzo, ragionevole ed informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che l'osservanza dei principi fondamentali non sia compromessa.

Nell'applicare il presente quadro concettuale il soggetto abilitato alla revisione deve utilizzare il proprio giudizio professionale.

100.3 La parte B descrive le modalità di applicazione del quadro concettuale in determinate situazioni. In tale ambito si forniscono esempi di misure di salvaguardia che possono essere adeguate a fronteggiare i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e si descrivono quelle situazioni per le quali non sono disponibili misure di salvaguardia adeguate e, conseguentemente, le circostanze o relazioni che devono essere evitate.

100.4 L'utilizzo di un verbo coniugato al futuro in questo Codice impone al soggetto abilitato alla revisione di adempiere alla specifica disposizione in cui è stato utilizzato. L'adempimento è obbligatorio a meno che il presente Codice consenta eccezioni.

100.5 Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare i seguenti principi fondamentali:

- (a) *Integrità*: l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.
- (b) *Obiettività*: non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale.
- (c) *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 e 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.
- (d) *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.

(e) *Comportamento professionale*: rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance.

Ciascuno di questi principi fondamentali è disciplinato in dettaglio nelle sezioni da 110 a 150.

Il quadro di riferimento: l'approccio concettuale

100.6 Le circostanze in cui opera il soggetto abilitato alla revisione possono dar luogo a rischi specifici di mancata osservanza dei principi fondamentali. Non è possibile identificare tutte le situazioni che costituiscono un rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali, né specificare le conseguenti misure appropriate da porre in essere.

Inoltre, la natura degli incarichi può essere diversa e, pertanto, i potenziali rischi saranno diversi e richiederanno l'applicazione di misure di salvaguardia differenti.

Il presente Codice fornisce un quadro concettuale in base al quale il soggetto abilitato alla revisione dovrà identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.

L'approccio concettuale consente al soggetto abilitato alla revisione di conformarsi alle disposizioni del presente Codice e di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale.

Tale approccio consente di adattarsi alle molteplici circostanze che possono dare luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e contribuisce ad evitare che il soggetto abilitato alla revisione consideri consentita una situazione per il solo fatto che essa non è espressamente vietata.

100.7 Quando il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e, dopo averli valutati, stabilisce che essi non siano ad un livello accettabile, deve verificare se siano applicabili misure di salvaguardia adeguate per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile.

Nell'effettuare tale valutazione, il soggetto abilitato alla revisione deve utilizzare il proprio giudizio professionale e considerare se un soggetto terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe, verosimilmente, che l'applicazione di misure di salvaguardia elimini i rischi o li riduca entro un livello accettabile in modo che l'osservanza dei principi fondamentali non sia compromessa.

100.8 Quando il soggetto abilitato alla revisione è a conoscenza (o si possa ragionevolmente presumere che lo sia) di circostanze o rapporti che possono compromettere l'osservanza dei principi fondamentali, deve valutare i rischi ad essi inerenti.

100.9 Il soggetto abilitato alla revisione, nel valutare la significatività di un rischio, deve tenere in considerazione gli elementi di natura sia qualitativa sia quantitativa.

Nell'applicazione del quadro concettuale, il soggetto abilitato alla revisione può trovarsi in situazioni in cui i rischi non possono essere né eliminati, né ridotti entro un livello accettabile, perché troppo elevati o perché non sono disponibili o non possono essere applicate misure di salvaguardia adeguate.

In tali situazioni, il soggetto abilitato alla revisione non deve accettare o deve interrompere lo specifico servizio professionale oppure, ove necessario, deve recedere dall'incarico.

100.10 Il soggetto abilitato alla revisione potrebbe violare in modo non intenzionale una disposizione del presente Codice.

A seconda della natura e della significatività della violazione non intenzionale, la stessa potrebbe non essere considerata come inadempimento rispetto ai principi fondamentali, purché, quando tale violazione venga scoperta, questa sia corretta prontamente e siano applicate le misure di salvaguardia che risultino necessarie.

100.11 Quando il soggetto abilitato alla revisione si trova di fronte a circostanze inusuali, tali che l'applicazione di una specifica disposizione del Codice darebbe luogo ad un risultato sproporzionato o contrario all'interesse generale, è tenuto a consultarsi con l'Autorità di Vigilanza competente.

I rischi e le misure di salvaguardia

100.12 I rischi che possono compromettere, o dare impressione di compromettere, l'osservanza dei principi fondamentali possono scaturire da un'ampia gamma di relazioni e di circostanze. Una circostanza o una relazione possono creare più di un rischio e uno stesso rischio può influire sull'osservanza di più principi fondamentali.

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- (a) *interesse personale*: il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione;
- (b) *auto-riesame*: 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 individuo 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 di assurance in corso o, più in generale; (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico di assurance in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto;
- (c) *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;
- (d) *familiarità*: 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; e
- (e) *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 stesso¹.

La parte B del presente Codice illustra come tali categorie di rischi possono avere origine.

100.13 Le misure di salvaguardia sono costituite da azioni o altri rimedi che possono eliminare i rischi o ridurli entro un livello accettabile. Esse rientrano in due ampie categorie:

- (a) quelle previste dalla legge, dai regolamenti e dai principi professionali;
- (b) quelle individuate nell'ambiente di lavoro.

100.14 Le misure di salvaguardia previste dalla legge, dai regolamenti e dai principi professionali includono:

- i requisiti relativi alla formazione teorica e pratica e all'esperienza necessarie per conseguire l'abilitazione all'esercizio della revisione legale da parte del soggetto abilitato alla revisione;
- i requisiti relativi alla formazione continua;
- i regolamenti e i codici di corporate governance;
- i principi di revisione, deontologici e altri principi professionali;
- le procedure di monitoraggio e disciplinari di fonte professionale o regolamentare;
- il riesame della qualità, effettuato da un soggetto terzo previsto dalla legge, delle relazioni, comunicazioni o altre informative prodotte dal soggetto abilitato alla revisione.

100.15 La parte B del presente Codice si occupa delle misure di salvaguardia nell'ambiente di lavoro.

¹ Le categorie di rischi elencate nel testo sono incluse anche nell'art. 10, comma 2, D. Lgs. 39/2010.

100.16 Alcune misure di salvaguardia possono aumentare la probabilità di identificare o di scoraggiare i comportamenti contrari alla deontologia. Tali misure, che possono essere stabilite dalla legge, dai regolamenti, dai principi professionali, comprendono:

- un sistema efficiente ed adeguatamente divulgato di verifica dell'adempimento dei doveri deontologici, previsto dalle Autorità di Vigilanza o dai principi professionali, che attiri l'attenzione dei colleghi e del pubblico in genere sui comportamenti non professionali o deontologicamente scorretti;
- un dovere esplicitamente sancito di segnalare la violazione dei principi deontologici.

La risoluzione dei conflitti di natura deontologica

100.17 Il soggetto abilitato alla revisione, nel conformarsi ai principi fondamentali, può dover risolvere un conflitto.

100.18 Nel dare inizio ad un processo, sia esso formale o informale, per la risoluzione di un conflitto, possono essere rilevanti i seguenti elementi, presi sia singolarmente sia in combinazione tra di loro:

- (a) i fatti pertinenti;
- (b) le questioni di natura deontologica ad essi connesse;
- (c) i principi fondamentali applicabili al caso concreto;
- (d) le procedure interne esistenti;
- (e) le misure alternative da porre in essere.

Una volta presi in considerazione i suddetti elementi, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire le misure appropriate da adottare, valutandone le conseguenze. Se la questione rimane irrisolta, possono essere consultate altre persone competenti, anche facenti parte del soggetto abilitato alla revisione (*), per chiedere un parere sulla soluzione della questione.

Il paragrafo 100.19 è stato lasciato intenzionalmente in bianco.

100.20 Il soggetto abilitato alla revisione può, nel suo interesse, documentare i termini della questione, i dettagli delle consultazioni effettuate e le decisioni assunte relativamente alla questione stessa.

100.21 Qualora un conflitto significativo non possa essere risolto, il soggetto abilitato alla revisione può acquisire il parere dell'autorità di vigilanza competente o di un consulente legale.

Il soggetto abilitato alla revisione può ottenere indicazioni in merito alle questioni deontologiche, senza violare il principio fondamentale di riservatezza, se la questione viene discussa in forma anonima con l'autorità di vigilanza o con un consulente legale sotto il vincolo del segreto professionale.

Vi sono diversi casi in cui il soggetto abilitato alla revisione può acquisire il parere di un legale; per esempio, nel caso in cui abbia scoperto una frode, la cui comunicazione a terzi potrebbe determinare una violazione dell'obbligo di riservatezza.

Il soggetto abilitato alla revisione, in tal caso, può acquisire il parere di un legale per decidere se sussista o meno l'obbligo di effettuare la suddetta comunicazione.

100.22 Qualora il conflitto di natura deontologica rimanga irrisolto nonostante siano state esperite tutte le attività indicate ai precedenti paragrafi da 100.17 a 100.21, il soggetto abilitato alla revisione deve, ove possibile, dissociarsi ed evitare di rimanere coinvolto nella questione che genera il conflitto.

In tali circostanze:

- (i) il soggetto interessato dal conflitto di natura deontologica deve valutare se uscire dal team di assurance;
- (ii) il soggetto abilitato alla revisione deve valutare se rinunciare all'incarico.

SEZIONE 110

INTEGRITÀ

110.1 Il principio di integrità impone l'obbligo al soggetto abilitato alla revisione di essere diretto e onesto in tutte le sue relazioni di natura professionale, evitando di perseguire utilità non dovute. L'integrità implica altresì la correttezza e la sincerità.

110.2 Il soggetto abilitato alla revisione non deve 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.

Quando il soggetto abilitato alla revisione si rende conto che il proprio nome è stato associato, anche indirettamente, a tali relazioni, comunicazioni o altre informative, deve intraprendere quanto necessario per prenderne le distanze.

110.3 Quando il soggetto abilitato alla revisione emette una relazione con modifiche sulle informazioni indicate al paragrafo 110.2, non si considera violato il disposto del medesimo paragrafo.

SEZIONE 120

OBIETTIVITÀ

120.1 Il principio di obiettività impone al soggetto abilitato alla revisione il divieto di scendere a compromessi nell'esprimere il proprio giudizio professionale a causa di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di terzi.

120.2 Il soggetto abilitato alla revisione può essere esposto a situazioni che ne possono compromettere l'obiettività. In ogni caso, non deve svolgere l'incarico qualora il suo giudizio professionale sia pregiudicato o indebitamente influenzato da una circostanza o relazione.

SEZIONE 130

COMPETENZA PROFESSIONALE E DILIGENZA

130.1 Il principio di competenza professionale e di diligenza impone al soggetto abilitato alla revisione i seguenti obblighi:

- (a) mantenere le sue conoscenze e capacità professionali ad un livello tale da garantire che il proprio cliente riceva prestazioni caratterizzate da professionalità; e
- (b) agire con diligenza nello svolgimento della sua attività, in conformità ai principi professionali e tecnici applicabili.

130.2 Prestazioni caratterizzate da professionalità richiedono l'esercizio di un ponderato giudizio nell'applicare le conoscenze e le capacità professionali. Il principio di competenza professionale comprende:

- (a) il conseguimento della competenza professionale; e
- (b) il mantenimento e lo sviluppo della competenza professionale.

130.3 Il mantenimento della competenza professionale richiede una continua conoscenza e comprensione dei rilevanti sviluppi tecnici e professionali.

La formazione professionale continua, prevista dall'art. 5 D. Lgs. 39/2010 e dalle disposizioni attuative emanate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, permette al soggetto abilitato alla revisione di elaborare e di mantenere la capacità di operare con competenza nell'ambiente professionale.

130.4 La diligenza comprende la responsabilità di svolgere l'incarico con attenzione, cura e tempestività in conformità ai principi di revisione indicati all'art. 11 D. Lgs. 39/2010.

130.5 Il soggetto abilitato alla revisione è tenuto ad adottare le misure ragionevolmente necessarie per far sì che il personale professionale riceva una adeguata formazione e sia sottoposto ad una appropriata supervisione.

SEZIONE 140

RISERVATEZZA

140.1 Fermo restando quanto stabilito dalla legge e, in particolare, dall'art. 9bis, commi 1 e 3, D. Lgs. 39/2010, il principio di riservatezza impone al soggetto abilitato alla revisione un obbligo di astenersi dal:

- (a) 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;
- (b) utilizzare informazioni riservate, che abbia acquisito nell'ambito delle proprie relazioni professionali, a vantaggio proprio o di terzi.

140.2 Il soggetto abilitato alla revisione 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.

140.3 Il soggetto abilitato alla revisione deve mantenere la riservatezza delle informazioni ottenute da un potenziale cliente.

140.4 La riservatezza delle informazioni acquisite deve essere mantenuta anche all'interno del soggetto abilitato alla revisione (*).

140.5 Il soggetto abilitato alla revisione deve adottare misure ragionevoli affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi dipendenti e collaboratori.

140.6 In virtù di quanto previsto all'art. 9bis, comma 4, D. Lgs. 39/2010, l'obbligo di conformarsi al principio di riservatezza e segreto professionale permane 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 precedentemente acquisite, ponendo tuttavia attenzione a non utilizzare o divulgare informazioni riservate acquisite o ricevute nell'ambito di precedenti rapporti professionali.

Resta fermo quanto previsto dall'art. 9bis, comma 5, D. Lgs. 39/2010².

² Ai sensi dell'art. 9bis, comma 5, D. lgs. 39/2010, "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 legale 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".

140.7 Il soggetto abilitato alla revisione ha la facoltà o il dovere di divulgare informazioni riservate quando:

- (a) la divulgazione è consentita dalla legge ed è autorizzata dal cliente;
- (b) la divulgazione è prescritta dalla legge, per esempio:
 - (i) per produrre documenti o altre prove nel corso di un procedimento; oppure
 - (ii) per comunicare alle Autorità competenti violazioni di legge;
- (c) esiste il dovere o il diritto di divulgazione:
 - (i) per conformarsi al controllo della qualità effettuato dall'Autorità di Vigilanza;
 - (ii) per rispondere a questionari o indagini svolte dall'Autorità di Vigilanza;
 - (iii) per tutelare gli interessi professionali di un soggetto abilitato alla revisione nel corso di un procedimento giudiziario o disciplinare;
 - (iv) per conformarsi ai principi tecnici e alle disposizioni deontologiche.

140.8 Nel decidere se divulgare o meno un'informazione riservata nelle circostanze sopra descritte, il soggetto abilitato alla revisione terrà conto dei seguenti fattori:

- (a) 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;
- (b) la natura delle informazioni:
 - (i) se queste sono conosciute o, nei limiti del possibile, provate; oppure
 - (ii) se riguardano fatti non verificati, informazioni incomplete o conclusioni non dimostrate.

Nel caso *sub (ii)* il soggetto abilitato alla revisione dovrà utilizzare il suo giudizio professionale nel determinare se e quale tipo di divulgazione potrà essere fatta;

- (c) la tipologia di comunicazione da effettuarsi e i destinatari ai quali debba essere rivolta;
- (d) se il soggetto al quale la comunicazione dovrebbe essere effettuata sia o meno da considerarsi il destinatario appropriato.

140.8-bis 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. 9bis, commi 6, 7 e 8, D. Lgs. 39/2010³.

SEZIONE 150

COMPORAMENTO PROFESSIONALE

³ Ai sensi dell'art. 9bis, comma 6, D. Lgs. 39/20106 *“nel caso in cui un revisore legale o una società di revisione legale effettui la revisione legale dei conti di un'impresa che appartiene a un gruppo la cui società controllante ha sede in un Paese terzo, le regole in materia di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 non pregiudicano il trasferimento al revisore di gruppo situato nel Paese terzo, da parte del revisore legale o della società di revisione legale, della documentazione inerente all'attività di revisione, se la suddetta documentazione è necessaria per eseguire la revisione del bilancio consolidato della società controllante”*.

Ai sensi dell'art. 9bis, comma 7, D. Lgs. 39/2010 *“un revisore legale o una società di revisione legale incaricato della revisione legale di una società che ha emesso valori mobiliari in un paese terzo o appartenente a un gruppo che presenta il bilancio consolidato in un Paese terzo può trasferire all'autorità competente del Paese terzo in questione le carte di lavoro o gli altri documenti che detiene inerenti alla revisione dell'ente in causa soltanto in presenza di accordi di cooperazione di cui all'articolo 36”*.

L'art. 9bis, comma 8, D. Lgs. 39/2010, prevede poi che *“Il trasferimento delle informazioni al revisore del gruppo situato in un Paese terzo è effettuato ai sensi del capo IV della direttiva 95/46/CE e delle norme nazionali applicabili alla protezione dei dati di carattere personale”*.

150.1 Il principio del comportamento professionale impone al soggetto abilitato alla revisione 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.

L'obbligo di comportamento professionale si considera violato qualora un soggetto terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che la buona reputazione dell'attività di cui trattasi risulti danneggiata.

150.2 Nel farsi pubblicità e nel promuovere sé stesso o la propria attività, il soggetto abilitato alla revisione non deve portare discredito a detta attività. 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.

PARTE B – L'APPLICAZIONE DEL QUADRO CONCETTUALE DEI PRINCIPI FONDAMENTALI

SEZIONE 200

Introduzione

200.1 La presente Parte B del Codice descrive il modo in cui il quadro concettuale presentato nella Parte A trova applicazione. Essa non identifica tutte le circostanze e le relazioni nelle quali un soggetto abilitato alla revisione potrebbe trovarsi e che generano o potrebbero generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Pertanto, il soggetto abilitato alla revisione deve porre attenzione a tali circostanze e rapporti.

200.2 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 revisione e che pertanto sarebbe incompatibile con i principi fondamentali.

Rischi e misure di salvaguardia

200.3 L'osservanza dei principi fondamentali può essere compromessa a causa di molteplici circostanze e relazioni. La natura e la significatività dei relativi rischi possono differire a seconda delle seguenti tipologie di cliente:

- cliente di revisione, e se è o meno un ente di interesse pubblico;
- cliente di assurance ma non di revisione; o
- cliente al quale sono forniti altri servizi professionali diversi dai precedenti.

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

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

Tali rischi sono stati approfonditi nella Parte A di questo Codice.

200.4 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da interesse personale sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- un membro del gruppo di assurance ha un interesse finanziario diretto nel cliente di assurance;

- il soggetto abilitato alla revisione (*) presenta una eccessiva dipendenza economica dai compensi complessivamente erogati da un cliente di assurance;
- un membro del gruppo di assurance ha una stretta e significativa relazione di affari con il cliente di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione (*) ha il timore di perdere un importante cliente di assurance;
- un membro del gruppo di revisione ha in corso trattative per instaurare un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione presso un cliente di revisione;
- il soggetto abilitato alla revisione ha pattuito compensi in funzione del risultato (contingent fee) relativamente ad un incarico di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione scopre un errore significativo nei risultati di un precedente servizio professionale svolto da un suo membro.

200.5 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da auto-riesame sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- il soggetto abilitato alla revisione (*) ha progettato o realizzato i sistemi informativi finanziari o gestionali la cui efficacia è oggetto dell'incarico di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione (*) ha predisposto i dati di base utilizzati per generare la documentazione oggetto dell'incarico di assurance;
- un membro del gruppo di assurance svolge, o ha svolto nel recente passato, un incarico quale amministratore o esponente della direzione del cliente;
- un membro del gruppo di assurance ha in corso, o ha avuto nel recente passato, un rapporto di lavoro dipendente con il cliente in una posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla materia oggetto dell'incarico;
- il soggetto abilitato alla revisione (*) svolge un servizio per un cliente di assurance che influenza direttamente le informazioni oggetto dell'incarico stesso.

200.6 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti dall'attività di promozione degli interessi del cliente, sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- la promozione, da parte del soggetto abilitato alla revisione (*), di investimenti in strumenti finanziari di un cliente di revisione;
- lo svolgimento, da parte del soggetto abilitato alla revisione, di attività di difensore o di consulente tecnico di parte di un cliente di revisione nell'ambito di un contenzioso con terzi.

200.7 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da familiarità sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- un membro del team di assurance è un familiare o uno stretto familiare di un amministratore o di un esponente della direzione del cliente;
- un membro del team di assurance è un familiare o uno stretto familiare di un dipendente del cliente che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico;
- un amministratore o esponente della direzione, o un dipendente del cliente che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico, ha svolto, nel recente passato, il ruolo di responsabile dell'incarico;
- un soggetto abilitato alla revisione ha accettato regali o trattamenti preferenziali da parte di un cliente, salvo che il loro valore sia trascurabile o irrilevante;
- un partner chiave dell'incarico di assurance ha un rapporto di lunga data con il cliente di assurance.

200.8 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da intimidazione sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- il cliente di assurance minaccia di revocare un incarico conferito al soggetto abilitato alla revisione (*);

- il cliente di revisione afferma che non affiderà al soggetto abilitato alla revisione (*) un ulteriore incarico non di assurance già programmato, qualora questo persista nel manifestare il suo disaccordo sul trattamento contabile di una determinata operazione;
- il soggetto abilitato alla revisione (*) è minacciato da parte del cliente di essere citato in giudizio;
- il soggetto abilitato alla revisione subisce pressioni per ridurre in modo inappropriato l'estensione dell'attività da svolgere al fine di ridurre i compensi;
- la maggiore esperienza su una certa materia, posseduta da un dipendente del cliente, rispetto a quella del soggetto abilitato alla revisione, determina in quest'ultimo una pressione a conformarsi alle opinioni del primo;
- il membro del team di revisione viene informato da un partner del soggetto abilitato alla revisione cui appartiene 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 team di revisione non appropriato.

200.9 Le misure di salvaguardia che possono eliminare i rischi o ridurli entro un livello accettabile rientrano in due ampie categorie:

- (a) misure di salvaguardia previste dalla legge, dai regolamenti o dai principi professionali;
- (b) misure di salvaguardia individuate nell'ambiente di lavoro, attivate dal soggetto abilitato alla revisione o dal cliente.

Alcuni esempi di misure di salvaguardia di cui alla precedente lettera (a) sono stati illustrati nel paragrafo 100.14 della Parte A del presente Codice.

200.10 Il soggetto abilitato alla revisione deve effettuare una appropriata valutazione per determinare il modo migliore per fronteggiare i rischi che non siano entro un livello accettabile, applicando le misure di salvaguardia per eliminarli o per ridurli entro un livello accettabile oppure non accettando l'incarico o ponendo fine allo stesso. Nell'effettuazione di tale valutazione, un soggetto abilitato alla revisione deve considerare se un terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe, verosimilmente, che l'applicazione di misure di salvaguardia elimini i rischi o li riduca entro un livello accettabile in modo che l'osservanza dei principi fondamentali non sia compromessa. Tale valutazione potrà essere influenzata da fattori quali la significatività del rischio, la natura dell'incarico e la struttura del soggetto abilitato alla revisione (*).

200.11 Nell'ambiente di lavoro, le misure di salvaguardia applicabili possono essere diverse in base alle circostanze e comprendono quelle generali della struttura del soggetto abilitato alla revisione (*) e quelle specifiche dell'incarico.

200.12 Le misure di salvaguardia generali del soggetto abilitato alla revisione sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- l'evidenziazione, da parte degli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione, dell'importanza del rispetto dei principi deontologici fondamentali;
- la manifestazione, da parte degli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione, dell'aspettativa che i membri di un gruppo di assurance agiscano nell'interesse generale;
- la predisposizione di direttive e di procedure per realizzare e monitorare il controllo della qualità degli incarichi;
- la predisposizione di direttive e procedure scritte riguardanti l'esigenza di:
 - osservare i principi fondamentali;
 - identificare i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali,
 - valutare la significatività di tali rischi e applicare le misure di salvaguardia per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile, oppure
 - laddove non siano disponibili misure di salvaguardia appropriate, o non possano essere applicate, rifiutare o interrompere l'incarico;
- la predisposizione di direttive e procedure che consentano l'identificazione di interessi finanziari o di

- relazioni d'affari tra il soggetto abilitato alla revisione, o i membri del team di assurance, e i clienti;
- la predisposizione di direttive e procedure finalizzate a monitorare e, ove necessario, a gestire la dipendenza economica da un singolo cliente;
- l'utilizzo di soci e di team di assurance diversi, con linee di rendicontazione separate, per la prestazione di servizi non di assurance ad un cliente di assurance;
- la predisposizione di direttive e procedure per vietare ai soggetti che non fanno parte del team di assurance di influenzare in modo inappropriato l'esito dell'incarico;
- la comunicazione tempestiva delle direttive e delle procedure del soggetto abilitato alla revisione (*), incluse le eventuali modifiche alle stesse, a tutti i partner e al personale professionale, integrata da un'appropriata formazione teorica e pratica su tali direttive e procedure;
- la designazione di un amministratore o esponente della direzione del soggetto abilitato alla revisione quale responsabile della supervisione sull'adeguato funzionamento del sistema di controllo di qualità dello stesso;
- la comunicazione ai partner e al personale professionale del soggetto abilitato alla revisione (*) di quali siano i clienti di assurance, e i loro enti consociati, in relazione ai quali occorre mantenere l'indipendenza richiesta;
- la predisposizione di un sistema disciplinare per promuovere l'osservanza di direttive e procedure;
- la pubblicazione di direttive e procedure per incoraggiare il personale a comunicare agli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione (*) qualunque problematica che li riguardi relativa all'osservanza dei principi fondamentali.

200.13 Le misure di salvaguardia specifiche dell'incarico nell'ambiente di lavoro sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- la presenza di un soggetto abilitato alla revisione non coinvolto nell'incarico non di assurance che, a seconda delle necessità, riesamini il lavoro svolto nell'ambito di detto incarico o esprima un parere al riguardo;
- la presenza di un soggetto abilitato alla revisione che non faceva parte del gruppo di assurance che, a seconda delle necessità, riesamini il lavoro di assurance svolto o esprima un parere al riguardo;
- la consultazione di un soggetto terzo indipendente, quale l'Autorità di Vigilanza competente oppure un altro soggetto abilitato alla revisione;
- la discussione delle problematiche deontologiche con i responsabili delle attività di governance del cliente;
- la comunicazione ai responsabili delle attività di governance del cliente in merito alla natura dei servizi resi e alla misura dei compensi richiesti;
- il coinvolgimento di un altro soggetto abilitato alla revisione affinché esegua ex novo o ripercorra una parte dell'incarico;
- la rotazione dei partner chiave dell'incarico di assurance;
- 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 (*);
- 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, prima dell'assunzione dell'incarico di revisione, dall'attuale soggetto abilitato alla revisione (*).

200.14 In base alla natura dell'incarico, il soggetto abilitato alla revisione può anche fare affidamento su misure di salvaguardia nell'ambiente di lavoro attivate dal cliente. Tuttavia, per ridurre i rischi entro un livello accettabile, non è sufficiente fare affidamento esclusivamente su tali misure di salvaguardia.

200.15 Le misure di salvaguardia attivate dal cliente nell'ambito del proprio sistema e delle proprie procedure sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- il cliente richiede che soggetti diversi dagli amministratori o esponenti della direzione formulino proposte, ratifichino o approvino il conferimento di un incarico al soggetto abilitato alla revisione;

- il cliente ha dipendenti con competenza, esperienza e anzianità professionale adeguate per assumere decisioni gestionali;
- il cliente ha posto in essere procedure interne che assicurano l'adozione di scelte obiettive nel conferimento di incarichi non di assurance;
- il cliente ha una struttura di governo societario che svolge una supervisione appropriata ed effettua comunicazioni adeguate in merito ai servizi resi dal soggetto abilitato alla revisione (*).

SEZIONE 210

Incarico Professionale

Accettazione del cliente

210.1 Prima di instaurare una relazione con un nuovo cliente, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se ciò possa dar luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. I rischi per l'integrità o per un comportamento professionalmente corretto del soggetto abilitato alla revisione possono derivare, per esempio, da criticità relative al cliente, ai suoi proprietari, alla sua direzione o all'attività da questo svolta.

210.2 Le criticità relative al cliente che, ove conosciute, potrebbero comportare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali includono, per esempio, il coinvolgimento del cliente in attività illecite (quali il riciclaggio di denaro), la sua mancanza di integrità o l'adozione di procedure discutibili per la predisposizione dell'informativa finanziaria.

210.3 Il soggetto abilitato alla revisione deve valutare la significatività di ogni rischio ed applicare le misure di salvaguardia, ove necessarie, per eliminarlo o ridurlo entro un livello accettabile.

Esempi di tali misure di salvaguardia sono:

- l'acquisizione di informazioni utili alla conoscenza e alla comprensione dell'attività del cliente, dei suoi proprietari, dei suoi amministratori e responsabili delle attività di governance e delle attività economiche svolte;
- l'accertamento dell'effettivo impegno del cliente volto a migliorare le prassi di governance aziendale o i controlli interni.

210.4 Laddove non sia possibile ridurre i rischi entro un livello accettabile, il soggetto abilitato alla revisione deve rifiutare di instaurare la relazione con cliente.

210.5 Nel caso di incarichi ricorrenti o continuativi da parte dello stesso cliente, il soggetto abilitato alla revisione svolge un riesame periodico delle decisioni relative al mantenimento del suddetto cliente.

Accettazione dell'incarico

210.6 Il principio fondamentale della competenza professionale e della diligenza impone al soggetto abilitato alla revisione di svolgere solo le prestazioni per le quali egli dispone delle competenze necessarie. Prima di accettare uno specifico incarico da un cliente, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se l'accettazione dia luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Può presentarsi un rischio per la competenza professionale e la diligenza derivante da interesse personale anche quando il team di assurance non possieda, né possa acquisire, le competenze necessarie a svolgere l'incarico in modo appropriato.

210.7 Il soggetto abilitato alla revisione deve valutare la significatività dei rischi e applicare le misure di salvaguardia, laddove necessarie, per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile. A titolo esemplificativo, tali misure di salvaguardia sono:

- l'acquisizione di una appropriata comprensione della natura degli affari del cliente, della complessità delle sue attività, dei requisiti specifici dell'incarico nonché dello scopo, della natura e della portata dell'incarico stesso;
- l'acquisizione di conoscenze sul settore economico in cui opera il cliente o delle principali tematiche ad esso relative;
- il possesso o l'acquisizione di esperienza in merito alle disposizioni normative e a quelle riguardanti gli obblighi di informativa applicabili al cliente;
- l'assegnazione all'incarico di un numero sufficiente di persone in possesso delle necessarie competenze;
- l'utilizzo di esperti laddove ritenuto necessario;
- la definizione di una tempistica realistica per lo svolgimento dell'incarico;
- il rispetto delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità predisposte affinché si possa ragionevolmente ritenere che specifici incarichi vengono accettati soltanto quando possono essere svolti in modo competente.

210.8 Quando il soggetto abilitato alla revisione intende fare affidamento sul parere o sul lavoro di un esperto, deve considerare la sua reputazione, la sua competenza, le risorse di cui dispone e i principi professionali e deontologici applicabili allo stesso. Tali informazioni possono essere ottenute da un precedente rapporto intrattenuto con l'esperto o dalla consultazione con altri soggetti.

Sostituzione del soggetto abilitato alla revisione

210.9 Il soggetto abilitato alla revisione, al quale sia richiesto di sostituire un altro soggetto abilitato alla revisione oppure che stia considerando di partecipare ad una selezione per il conferimento di un incarico attualmente affidato ad un altro soggetto, deve stabilire se vi siano motivazioni, professionali o di altro genere, per non accettare l'incarico. Tali sono le circostanze che danno luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali che non possono essere eliminati o ridotti entro un livello accettabile mediante l'applicazione di misure di salvaguardia. Per esempio, il rischio di compromissione della competenza professionale e diligenza può presentarsi se il soggetto abilitato alla revisione accetta l'incarico prima di conoscere tutti i fatti pertinenti.

210.10 Il soggetto abilitato alla revisione deve valutare la significatività di tutti i rischi. In base alla natura dell'incarico, può essere necessario comunicare direttamente con il soggetto abilitato alla revisione in carica per accertare i fatti e le circostanze riguardanti l'avvicendamento così da poter decidere se sia appropriato o meno accettare l'incarico. Si consideri, ad esempio, che le motivazioni ufficiali della sostituzione possono non riflettere pienamente i fatti e celare disaccordi con il soggetto abilitato alla revisione in carica che possono influenzare la decisione di accettare o meno l'incarico.

210.11 Al fine di eliminare i rischi o di ridurli entro un livello accettabile occorre applicare, quando necessario, misure di salvaguardia. Esempi di misure di salvaguardia sono:

- la dichiarazione del soggetto abilitato alla revisione, contenuta nell'offerta formulata in risposta ad una procedura di selezione per il conferimento di un incarico, secondo cui l'accettazione dello stesso è subordinata al contatto con il soggetto abilitato alla revisione in carica al fine di verificare la presenza o meno di motivazioni professionali o di altro genere che non consentono di accettare l'incarico;
- la richiesta al soggetto abilitato alla revisione in carica 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;
- l'acquisizione di informazioni necessarie da altre fonti.

Nel caso in cui i rischi non possano essere eliminati né ridotti entro un livello accettabile mediante l'applicazione di misure di salvaguardia, il soggetto abilitato alla revisione deve rifiutare l'incarico.

210.12 Al soggetto abilitato alla revisione può essere richiesto di svolgere un incarico complementare o ulteriore rispetto a quello del soggetto abilitato alla revisione in carica. Tale circostanza può creare un

rischio per la competenza professionale e la diligenza, derivante, per esempio, dalla mancanza o dall'incompletezza delle informazioni. Occorre valutare la significatività di tutti i rischi ed applicare le misure di salvaguardia, ove necessarie, per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile. Un esempio di misura di salvaguardia è quello di informare dell'incarico aggiuntivo il soggetto abilitato alla revisione in carica, in modo tale che quest'ultimo possa trasmettere tutte le informazioni pertinenti e necessarie al corretto svolgimento dell'incarico aggiuntivo.

210.13 Il soggetto abilitato alla revisione in carica è tenuto alla riservatezza. Ai sensi dell'art. 9bis, comma 5, D.Lgs. 39/2010 quando un soggetto abilitato alla revisione è sostituito da un altro soggetto abilitato alla revisione, il soggetto uscente consente al soggetto entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente. Il fatto che gli sia consentito, o gli sia richiesto, di discutere degli affari di un cliente con il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione dipende dalla natura dell'incarico e:

- (a) dall'ottenimento del consenso del cliente a tale scopo, preferibilmente per iscritto; oppure
- (b) dalle disposizioni normative o deontologiche applicabili, afferenti tali comunicazioni e informative.

Il soggetto abilitato alla revisione è o può essere tenuto a comunicare informazioni riservate nei casi indicati nella Sezione 140 della Parte A del presente Codice.

210.14 In generale è necessario che il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione ottenga il consenso del cliente, preferibilmente per iscritto, per avviare la discussione con il soggetto abilitato alla revisione in carica. Una volta ottenuto il consenso, il soggetto abilitato alla revisione in carica deve rispettare le disposizioni di cui al precedente paragrafo 210.13. Quando il soggetto abilitato alla revisione in carica fornisce le informazioni, deve farlo in modo onesto e trasparente. Qualora il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione non sia in grado di comunicare con quello in carica, deve acquisire con altri mezzi le informazioni sui possibili rischi, ad esempio mediante indagini presso terzi o colloqui con gli amministratori o esponenti della direzione o delle persone responsabili delle attività di governance del cliente.

SEZIONE 220

Conflitto di interessi

220.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve adottare le misure necessarie per identificare le circostanze che potrebbero dare luogo ad un conflitto di interessi. Tali circostanze possono creare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Ad esempio, quando il soggetto abilitato alla revisione o la rete cui esso appartiene o altro soggetto appartenente alla rete sia un concorrente diretto del cliente o sia parte di una joint venture, o altro simile accordo, con uno dei principali concorrenti dello stesso cliente, può determinarsi un rischio relativo al venir meno dell'obiettività. Un rischio relativo al venir meno dell'obiettività o della riservatezza può altresì sorgere quando il soggetto abilitato alla revisione presti la sua attività a favore di diversi clienti che sono in conflitto tra loro o a favore di clienti che sono in conflitto in relazione all'oggetto dell'incarico.

220.2 Il soggetto abilitato alla revisione deve valutare la significatività dei rischi e applicare le misure di salvaguardia, ove necessarie, per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile. Prima di accettare o di proseguire un rapporto con un cliente o uno specifico incarico, il soggetto abilitato alla revisione deve valutare la significatività dei rischi generati da interessi economici o relazioni d'affari con il cliente o con un soggetto terzo.

220.3 In generale, è necessaria l'adozione di una delle seguenti misure di salvaguardia:

- (a) informare il cliente degli interessi economici o delle attività del soggetto abilitato alla revisione

(*) che possano dar luogo ad un conflitto di interessi e acquisirne il consenso per operare nonostante tali circostanze;

- (b) informare tutte le parti sulla circostanza che il soggetto abilitato alla revisione sta operando per due o più parti con riguardo ad una questione i cui rispettivi interessi sono in conflitto e ottenere il consenso delle stesse per agire in tal senso;
- (c) informare il cliente che, nella prestazione dei servizi proposti, il soggetto abilitato alla revisione non agisce in via esclusiva per nessuno dei clienti (per esempio, in un particolare settore del mercato o rispetto ad un determinato servizio) e acquisirne il consenso per agire in tal senso.

220.4 Il soggetto abilitato alla revisione deve anche decidere se applicare una o più delle seguenti misure di salvaguardia supplementari:

- (a) l'utilizzo di team di assurance separati per lo svolgimento dei diversi incarichi;
- (b) l'adozione di procedure per impedire l'accesso alle informazioni (ad esempio una netta separazione fisica di tali team di assurance e un'archiviazione dei file riservata e sicura);
- (c) la diffusione di indicazioni chiare per i membri del team di assurance che svolgerà l'incarico sui temi della sicurezza dei dati e della riservatezza;
- (d) l'utilizzo di accordi di riservatezza firmati dai partner del soggetto abilitato alla revisione;
- (e) l'effettuazione di verifiche regolari sull'applicazione delle misure di salvaguardia svolte da un soggetto che si trova ad un livello gerarchicamente sovraordinato non coinvolto negli incarichi relativi a tali clienti.

220.5 Nel caso in cui un conflitto di interessi crei un rischio per l'osservanza di uno o più principi fondamentali, quali l'obiettività, la riservatezza o il comportamento professionale, che non possa essere eliminato o ridotto entro un livello accettabile mediante l'applicazione di misure di salvaguardia, il soggetto abilitato alla revisione non deve accettare uno specifico incarico oppure deve recedere da uno o più incarichi confliggenti.

220.6 Nel caso in cui un soggetto abilitato alla revisione abbia chiesto il consenso ad un cliente ad agire per conto di un'altra parte (che può essere o meno un attuale cliente) relativamente ad una questione in cui i rispettivi interessi sono in conflitto e il cliente abbia rifiutato di prestare tale consenso, egli non deve continuare ad agire per conto di una delle parti nella questione che ha dato origine al conflitto di interessi.

SEZIONE 230

Secondo parere

230.1 La richiesta ad un soggetto abilitato alla revisione di fornire un secondo parere in merito all'applicazione di principi contabili, di revisione, di rendicontazione e di altri standard o principi in relazione a specifiche circostanze o a specifiche operazioni effettuate da o per conto di una società o di un ente che non sia già cliente, può dar luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Per esempio, nel caso in cui il secondo parere non si basi sugli stessi dati che furono messi a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in carica oppure si basi su elementi probatori non adeguati, può presentarsi un rischio per l'osservanza dei principi di competenza professionale e di diligenza. L'esistenza e la significatività di tali rischi dipendono dalle circostanze in cui è stato richiesto il secondo parere e da tutti gli altri fatti e ipotesi rilevanti per l'espressione di un giudizio professionale.

230.2 Quando si richiede al soggetto abilitato alla revisione di esprimere tale secondo parere, occorre valutare la significatività di tutti i rischi e applicare le misure di salvaguardia, ove necessarie, per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile. Gli esempi di tali misure di salvaguardia includono la richiesta al cliente del permesso di contattare il soggetto abilitato alla revisione in carica, la descrizione, nelle comunicazioni al cliente, delle limitazioni intrinseche al parere e il rilascio al soggetto abilitato alla revisione in carica di una copia del secondo parere.

230.3 Se la società o l'ente che richiede il secondo parere non acconsente alla comunicazione con il soggetto abilitato alla revisione in carica, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se, considerate le circostanze, sia appropriato accettare l'incarico.

SEZIONE 240

Compensi e altre tipologie di remunerazione

240.1 Fermo restando quanto previsto dall'art. 10, comma 10, D. Lgs. 39/2010⁴, il soggetto abilitato alla revisione richiede il compenso ritenuto appropriato. Il fatto che egli possa richiedere un compenso inferiore rispetto a quello di un altro non è di per sé contrario ai principi deontologici. Cionondimeno, possono presentarsi rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali derivanti dal livello dei compensi richiesti. Ad esempio, nel caso in cui il compenso richiesto sia talmente basso che può essere difficile, a fronte dello stesso, svolgere l'incarico in conformità ai principi tecnici e professionali, ciò può dar luogo al rischio che, a causa dell'interesse personale, vengano meno la competenza professionale e la diligenza.

240.2 L'esistenza e la significatività dei rischi dipendono da fattori quali il livello del compenso richiesto e le prestazioni alle quali si applica. Occorre valutare la significatività dei rischi ed applicare, ove necessarie, le misure di salvaguardia per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile. Esempi di tali misure di salvaguardia sono:

- la comunicazione al cliente delle caratteristiche e della complessità dell'incarico e, in particolare, gli elementi posti alla base dei compensi richiesti, nonché l'indicazione di quali prestazioni sono rese a fronte del compenso richiesto;
- il rispetto, in ogni caso, del dovere di dedicare un tempo appropriato e di assegnare personale qualificato per lo svolgimento dell'incarico.

240.3 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, né 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 soggetto abilitato alla revisione o della sua rete. La pattuizione di compensi in funzione del risultato può essere utilizzata per alcuni servizi non di assurance. Tali compensi, tuttavia, possono dar luogo, in talune circostanze, a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Essi possono generare il rischio che venga meno l'obiettività a causa dell'interesse personale. L'esistenza e la significatività di tali rischi dipendono da fattori quali:

- la natura dell'incarico;
- la gamma dei possibili compensi;
- gli elementi sulla cui base verrà stabilito il compenso;
- la circostanza che l'esito o il risultato dell'operazione debba o meno essere riesaminato da un soggetto terzo indipendente.

240.4 Occorre valutare la significatività dei rischi e applicare, ove necessario, misure di salvaguardia

⁴ L'art. 10, comma 10, D. Lgs. 39/2010 prevede che *“Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:*

- a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;*
- b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;*
- c) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 11”.*

per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile. Esempi di tali misure di salvaguardia sono:

- un accordo scritto preventivo con il cliente in base al quale viene determinata la remunerazione;
- la comunicazione ai potenziali utilizzatori del lavoro svolto dal soggetto abilitato alla revisione e degli elementi in base ai quali viene determinata la remunerazione;
- la predisposizione di direttive e procedure per il controllo di qualità;
- il riesame del lavoro svolto dal soggetto abilitato alla revisione da parte di soggetto terzo indipendente.

240.5 In alcune circostanze, al soggetto abilitato alla revisione può essere offerto un compenso (referral fee) per la segnalazione di un cliente ad un altro soggetto abilitato alla revisione o esperto. Per esempio, quando il soggetto abilitato alla revisione non fornisce il servizio specifico richiesto, gli può essere offerto un compenso per segnalare un cliente abituale ad un altro soggetto abilitato alla revisione o ad un altro esperto. L'accettazione di tali compensi dà luogo al rischio che, a causa dell'interesse personale, vengano meno l'obiettività, la competenza e la diligenza professionale.

240.6 Il soggetto abilitato alla revisione può anche pagare un compenso per aver acquisito un cliente da un altro soggetto abilitato alla revisione o esperto (referral fee), per esempio, quando il cliente continua ad essere tale per un altro soggetto abilitato alla revisione ma richiede specifiche prestazioni non fornite dal soggetto abilitato alla revisione in carica. Anche il pagamento di tale compenso crea un rischio derivante da interesse personale per il mantenimento dell'obiettività, per la competenza e per la diligenza professionale.

240.7 Relativamente alle referral fee per la segnalazione di un cliente ad un altro soggetto abilitato alla revisione o esperto, occorre valutare la significatività dei rischi ed applicare, ove necessarie, le misure di salvaguardia per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile.

Esempi di misure di salvaguardia utili per eliminare tali rischi o per ridurli entro un livello accettabile sono:

- la comunicazione al cliente degli accordi relativi al fatto che il soggetto abilitato alla revisione pagherà un compenso 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 compenso per aver segnalato il cliente ad un altro soggetto abilitato alla revisione o esperto.

240.7-bis Al soggetto abilitato alla revisione può essere offerta una commissione da parte di terzi (ad esempio da un venditore di software) per la vendita di beni o servizi ad un cliente. Tale offerta dà luogo al rischio che, a causa dell'interesse personale, vengano meno l'obiettività, la competenza e la diligenza professionale. Poiché tale rischio non può essere eliminato né ridotto entro un livello accettabile mediante l'applicazione di misure di salvaguardia, l'accettazione, da parte del soggetto abilitato alla revisione, di commissioni pagate da terzi per la vendita di beni o servizi ad un cliente non è consentita in alcun caso.

240.8 Il soggetto abilitato alla revisione può acquisire, in tutto o in parte, l'attività di un altro soggetto abilitato alla revisione o la sua clientela mediante pagamento di un prezzo corrisposto ai soggetti che ne sono proprietari o ai loro eredi o all'esecutore testamentario. Ai fini dei paragrafi da 240.5 a 240.7-bis, tale pagamento non è considerato quale commissione o referral fee.

SEZIONE 250

Promozione delle prestazioni professionali

250.1 Il fatto che il soggetto abilitato alla revisione cerchi di ottenere nuovi incarichi servendosi di annunci

pubblicitari o di altre forme promozionali può dar luogo ad un rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali. Si crea, ad esempio, un rischio per l'osservanza del principio del comportamento professionale, derivante da interesse personale, nell'ipotesi in cui le prestazioni, i risultati delle stesse o i servizi offerti siano promossi in modo incompatibile con tale principio.

250.2 Nel promuovere le sue prestazioni, il soggetto abilitato alla revisione non deve portare discredito all'attività di assurance. Egli deve essere onesto e sincero e non deve:

(a) esagerare nella descrizione della qualità dei servizi offerti, delle qualifiche possedute o delle esperienze acquisite; né

(b) formulare apprezzamenti denigratori o paragoni privi di fondamento rispetto al lavoro di altri.

Se il soggetto abilitato alla revisione nutre dei dubbi sul fatto che una formula pubblicitaria o una modalità di promozione che egli intende utilizzare sia appropriata, deve valutare se consultarsi con l'Autorità di Vigilanza competente.

SEZIONE 260

Regali, ospitalità e altri favori di natura pecuniaria e non pecuniaria

260.1 Tenuto conto di quanto previsto all'art.10, comma 13, D. Lgs. 39/2010, il soggetto abilitato alla revisione, i membri del team di revisione, gli esperti esterni, i responsabili dell'incarico delle controllate significative, un loro stretto familiare o un loro parente con il quale hanno convissuto per almeno un anno non possono, direttamente o indirettamente tramite società o enti ad essi comunque riconducibili, sollecitare o accettare regali o ospitalità o altri favori di natura pecuniaria e non pecuniaria da parte di un cliente o da parte di controllanti e di altri enti consociati, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante. Tali offerte possono creare un rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali. Può, ad esempio, crearsi un rischio per il mantenimento dell'obiettività derivante da interesse personale o da familiarità nel caso in cui venga accettato il regalo di un cliente; oppure può crearsi un rischio che venga meno l'obiettività a causa di intimidazione derivante dalla possibilità che tali offerte siano rese pubbliche.

260.2 L'esistenza e la significatività dei rischi dipendono dalla natura, dal valore e dalle finalità dell'offerta. Qualora siano offerti regali o ospitalità o altri favori di natura pecuniaria e non pecuniaria che un soggetto terzo ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici, ivi incluse la rilevanza economica dell'offerta per il soggetto che la riceve e la potenziale capacità di tale soggetto di influire sui risultati dell'attività di revisione, reputerebbe trascurabili o irrilevanti; il soggetto abilitato alla revisione può concludere che l'offerta viene fatta nel normale corso degli affari senza l'intenzione specifica di influenzare le sue decisioni o di ottenere informazioni. In questi casi, il soggetto abilitato alla revisione può generalmente concludere che i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali sono di livello accettabile.

260.3 Occorre valutare la significatività dei rischi e applicare, ove necessario, misure di salvaguardia per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile; ove ciò non fosse possibile, non deve accettare l'offerta.

SEZIONE 270

Custodia dei beni del cliente

270.1 Il soggetto abilitato alla revisione non deve assumere la custodia del denaro o di altri beni del cliente tranne quando sia previsto dalla legge e, in questo caso, deve agire in conformità agli ulteriori obblighi di legge per la custodia di tali beni.

I paragrafi 270.2 e 270.3 sono stati lasciati intenzionalmente in bianco.

SEZIONE 280

Obiettività

280.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se vi siano rischi di mancata osservanza del principio fondamentale dell'obiettività derivanti dall'esistenza di interessi o rapporti con il cliente o con i suoi amministratori o esponenti della direzione o dipendenti e collaboratori. Può, ad esempio, crearsi un rischio relativo al venir meno dell'obiettività a causa della familiarità derivante dall'esistenza di rapporti di parentela o di stretti rapporti personali o di affari.

280.2 Il soggetto abilitato alla revisione che fornisce un servizio di assurance deve essere indipendente dal cliente al quale presta il servizio. L'indipendenza, sia mentale sia agli occhi di terzi, è necessaria per consentirgli di esprimere una conclusione e di manifestare all'esterno che tale conclusione è stata espressa, senza ingerenze, conflitti di interesse o indebite influenze da parte di terzi.

280.3 L'esistenza di rischi relativi al venir meno dell'obiettività dipende dalle particolari circostanze dell'incarico e dalla natura del lavoro che il soggetto abilitato alla revisione deve svolgere.

280.4 Occorre valutare la significatività dei rischi e applicare, ove necessario, le misure di salvaguardia per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile. Esempi di tali misure di salvaguardia sono:

- il cessare di far parte del team di assurance;
- l'adozione di procedure di supervisione;
- l'interruzione del rapporto economico o di affari che ha dato luogo al rischio;
- l'esame della questione con gli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione;
- l'esame della questione con i responsabili delle attività di governance del cliente.

Se le misure di salvaguardia non possono eliminare i rischi o ridurli entro un livello accettabile, il soggetto abilitato alla revisione deve rifiutare o interrompere il relativo incarico.

GLOSSARIO

NOTA: *all'interno delle singole definizioni del Glossario sono riportati in corsivo i termini oggetto di definizione nell'ambito del Glossario medesimo. Inoltre, i riferimenti al D.Lgs. 39/10 sono da intendersi come riferimenti al medesimo decreto come modificato dal D.Lgs. 135/2016.*

AMMINISTRATORE O ESPONENTE DELLA DIREZIONE

I componenti dell'organo di gestione, nonché la persona o le persone con responsabilità per la gestione dell'attività dell'impresa.

BILANCIO

Una rappresentazione strutturata dell'informativa finanziaria storica, comprensiva delle relative note, destinata a comunicare le risorse economiche e le obbligazioni di un soggetto a una data di riferimento ovvero le loro variazioni in un determinato periodo di tempo, in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria. Le note relative comprendono solitamente una sintesi dei principi contabili significativi adottati e altre informazioni esplicative.

Il termine può fare riferimento al *bilancio* completo, ma può anche indicare un singolo prospetto di cui si compone il *bilancio*, ad esempio, lo stato patrimoniale, il conto economico o le relative note esplicative.

Il termine può riferirsi al bilancio di esercizio o a quello consolidato.

CLIENTE DI ASSURANCE

Il soggetto che ha conferito l'*incarico di assurance*.

CLIENTE DI REVISIONE

Il soggetto che ha conferito l'*incarico di revisione*. La definizione include gli *enti consociati* su cui la società esercita un controllo diretto o indiretto.

COMPENSI IN FUNZIONE DEL RISULTATO (CONTINGENT FEE)

Un compenso calcolato su una base predeterminata in relazione all'esito di un'operazione ovvero in relazione al risultato delle attività svolte dal *soggetto abilitato alla revisione* (*). Un compenso stabilito dall'autorità giudiziaria o da un'autorità amministrativa non è considerato un *compenso in funzione del risultato*.

ENTE CONSOCIATO

Un 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 su cui il cliente ha un controllo, diretto o indiretto;
- (d) un ente in cui il cliente, o un ente controllato dal cliente ai sensi della precedente lettera c), 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;
- (e) 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 DI INTERESSE PUBBLICO

Un ente come definito dall'articolo 16, comma 1, del D.lgs n. 39/10.

ENTE SOTTOPOSTO A REGIME INTERMEDIO

Un Ente come definito dall'articolo 19-bis, comma 1, del D.lgs n. 39/10.

ESPERTO DEL REVISORE

Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esperto del revisore può essere un esperto interno (che è un *partner* o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto abilitato alla revisione o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno.

ESPERTO ESTERNO

Un soggetto (che non sia un *partner* o un membro del personale professionale, inclusi i collaboratori temporanei del *soggetto abilitato alla revisione* (*)) o un'organizzazione in possesso di capacità, conoscenze ed esperienze in un settore diverso da quello della contabilità o della *revisione*.

FAMILIARI

Un genitore, un figlio, un fratello o una sorella, che non rientra nella definizione di *stretti familiari*.

GIUDIZIO PROFESSIONALE

L'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico.

GRUPPO DI ASSURANCE

- (a) Tutti i componenti del *team di assurance*;
- (b) tutti gli altri soggetti che, all'interno del *soggetto abilitato alla revisione* (*), possono direttamente influenzare l'esito dell'*incarico di assurance*, ivi inclusi:
 - (i) coloro i quali propongono la remunerazione del responsabile dell'*incarico di assurance*, o esercitano la diretta supervisione, la gestione o altra forma di controllo sullo stesso in relazione allo svolgimento dell'*incarico di assurance*;
 - (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 assurance;
 - (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 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 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*.

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.

INDIPENDENZA

L'indipendenza consiste in:

- (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 assurance*.

INTERESSE FINANZIARIO

Un diritto su partecipazioni sociali o altri titoli, obbligazioni, finanziamenti o altri strumenti di debito di un ente, inclusi la facoltà o l'obbligo di acquistare tale diritto o suoi derivati.

INTERESSE FINANZIARIO DIRETTO

Un *interesse finanziario*:

- (a) detenuto direttamente da, e soggetto al controllo di, un individuo o un ente (inclusi quelli amministrati da altri soggetti), oppure
- (b) di cui un individuo o un ente è il beneficiario effettivo, detenuto attraverso un veicolo di investimento collettivo, un patrimonio autonomo (ad esempio estate), un trust o altri soggetti interposti o strumenti di intermediazione, sui quali detto individuo o ente esercita il controllo, o del quale è in grado di influenzare le decisioni di investimento.

LIVELLO ACCETTABILE

Livello al quale un terzo ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del *soggetto abilitato alla revisione* in quel momento, concluderebbe, verosimilmente, che l'osservanza dei principi fondamentali non sia compromessa.

PARTNER

Il socio o qualsiasi altra persona che abbia l'autorità di impegnare il soggetto incaricato di svolgere il *servizio professionale*.

PARTNER CHIAVE DELL'INCARICO DI REVISIONE

Ai fini dell'applicazione del presente Codice Etico Italia, fermo quanto previsto dall'art. 1, comma 1, lettera i-bis), del D. Lgs. 39/2010:

- il *responsabile dell'incarico di revisione*;
- il soggetto responsabile del *riesame della qualità dell'incarico* e, se ve ne sono,
- gli altri *partner* che assumono le principali decisioni e valutazioni su aspetti significativi della *revisione del bilancio* sul quale sarà espresso il giudizio.

A seconda delle circostanze e del ruolo degli individui nel contesto della *revisione*, il termine "altri partner di revisione" può includere, ad esempio, i *responsabili dell'incarico* su società controllate o divisioni significative del cliente.

PARTNER CHIAVE DELL'INCARICO DI ASSURANCE

Il *responsabile dell'incarico*, il soggetto responsabile del *riesame della qualità dell'incarico* e, se ve ne sono, gli altri *partner* che assumono le principali decisioni e valutazioni su aspetti significativi dell'incarico di assurance.

PUBBLICITÀ

La comunicazione al pubblico di informazioni relative a servizi o competenze al fine di ottenere incarichi professionali.

RESPONSABILE DELL'INCARICO

Il partner o altra persona nell'ambito del *soggetto abilitato alla revisione (*)* che è *responsabile dell'incarico* e del suo svolgimento, nonché della relazione emessa.

Nei casi di incarichi di revisione legale ai sensi del D.lgs 39/2010, il *responsabile dell'incarico* corrisponde a quanto definito nell'art. 1, comma 1, lettera i), del D. Lgs. 39/2010 (cfr anche l'art. 14, comma 4,).

Nel caso in cui l'*incarico di revisione* sia affidato al collegio sindacale ai sensi del codice civile, ciascun componente effettivo del collegio sindacale è considerato *responsabile dell'incarico*.

RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE

La persona o le persone responsabili della supervisione della direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa.

Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

(Per una più compiuta individuazione dei soggetti rientranti nella definizione di responsabili delle attività di governance si veda l'ISA Italia 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance")

RETE

Una struttura più ampia alla quale appartiene un *soggetto abilitato alla revisione* o altra entità, qualunque ne sia la forma giuridica o l'attività svolta, che:

- (a) sia finalizzata alla cooperazione; e
- (b) persegua chiaramente la condivisione degli utili o dei costi, oppure che sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni oppure che condivide 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.

REVISIONE

La revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del codice civile e del D. Lgs. 39/2010 o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell'Unione Europea, ai sensi delle disposizioni di attuazione della Direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla

direttiva 2014/56/UE, vigenti in tale Stato membro, o dalla legislazione nazionale di un paese non appartenente all'Unione Europea ovvero condotta volontariamente.

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 assurance* 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.

SERVIZI PROFESSIONALI

Servizi che richiedono competenze contabili o correlate che includono, tra gli altri, i servizi contabili, fiscali, la *revisione*, la consulenza di direzione e i servizi di gestione finanziaria.

SOGGETTO ABILITATO ALLA REVISIONE

Il revisore legale così come definito dall'articolo 1, comma 1, lettera n), del D.lgs 39/10, quale singolo professionista o come componente di un organo societario, oppure la società di revisione legale, così come definita all'articolo 1, comma 1, lettera q), del D.lgs 39/10.

Nel presente Codice il termine "*soggetto abilitato alla revisione*" ricomprende, ove applicabile, anche il controllante del soggetto abilitato alla revisione o il controllato dal medesimo, mediante la proprietà, la direzione o altre modalità.

Nel presente Codice il termine "*soggetto abilitato alla revisione (*)*" ricomprende - oltre al controllante del soggetto abilitato alla revisione o al controllato dal medesimo, mediante la proprietà, la direzione o altre modalità - anche i *soggetti appartenenti alla rete*.

SOGGETTO APPARTENENTE ALLA RETE

Un *soggetto abilitato alla revisione* o altra entità, qualunque ne sia la forma giuridica o l'attività svolta (anche diversa da quella di *revisione*), che appartiene alla *rete*.

STRETTO FAMILIARE

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.

TEAM DI ASSURANCE

Il *responsabile dell'incarico*, tutti i *partner* e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal *soggetto abilitato alla revisione (*)* che svolgono procedure relative all'*incarico di assurance*.

Sono esclusi gli *esperti esterni*.

TEAM DI REVISIONE

Il *responsabile dell'incarico*, tutti i *partner* e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'*incarico di revisione*, e le persone eventualmente impiegate dal *soggetto abilitato alla revisione (*)* che svolgono procedure relative all'*incarico di revisione*.

Sono esclusi gli *esperti esterni*.