

5
Martedì

Novembre

2024



A.N.D.O.C.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI

CO • NE • PRO
COMMERCIALISTI NETWORK PROFESSIONALE

14,00 - 18,00

WEBINAR

IL REVISORE LEGALE

Programma del Corso

5 novembre 2024 - 14,00 - 18,00



Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione

La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio

OIC 34 (nuovo principio sui ricavi che si allinea al IFRS 15)

12 novembre 2024 - 14,00 - 18,00



Pianificazione della revisione contabile del bilancio

L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile

Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati

19 novembre 2024 - 14,00 - 18,00



Principio di Revisione Internazionale - Conferme esterne, Parti Correlate e Continuità Aziendale

Confronto tra principi contabili nazionali e internazionali IAS/IFRS

26 novembre 2024 - 14,00 - 18,00



Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

Strategia e controllo: strategia, planning, controllo strategico, programmazione e controllo

3 dicembre 2024 - 14,00 - 18,00



Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Le responsabilità del revisore

La procedura sanzionatoria

Pianificazione, budgeting e valutazione delle performance

Simulazione pratica del software per la Revisione della Datev Knois

10 dicembre 2024 - 14,00 - 18,00



Il codice deontologico del dottore commercialista e la deontologia nella funzione di revisore

Gli adempimenti anticiclaggio dei revisori

Aspetti Previdenziali e assistenziali dei revisori

Docenti

Gaetano ARMATRUDA

Alfredo BARBARANELLI

Rosa BIFULCO

Renato BURIGANA

Emilia D'APRILE

Antonio DELLE FEMINE

Francesco FALLACARA

Vincenzo LARINGE

Alessandro LAZZARINI

Riccardo LOSI

Mario MICHELINO

Martina PERNA

Gennaro PIGNATIELO

Maria PONTICELLI

Advisory Manager EY

Dottore Commercialista in Roma

Senior Manager EY

Dottore Commercialista in Roma

Dottore Commercialista in Roma

Senior Manager EY

Dottore Commercialista in Roma

Audit Manager EY

Dottore Commercialista in Napoli

Dottore Commercialista in Roma

Dottore Commercialista in Napoli

Audit Manager EY

Senior Manager EY

Dottore Commercialista e Revisore EY

LA PARTECIPAZIONE AL CORSO ATTRIBUIRÀ FINO A N. 24 CREDITI FORMATIVI COMMISURATI ALLE EFFETTIVE ORE DI PARTECIPAZIONE VALIDI PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE CONTINUA OBBLIGATORIA DEL COMMERCIALISTA ED E.C. E DI AGGIORNAMENTO ANNUALE DEL REVISORE LEGALE. SI COMUNICA CHE LE RILEVAZIONI DELLE PRESENZE SARANNO EFFETTUATE DIRETTAMENTE DALLA PIATTAFORMA. LE GIORNATE AVRANNO UNA DURATA INDICATIVA DI 4 ORE; PER EVENTUALI PROBLEMI TECNICI DI COLLEGAMENTO E FRUIZIONE CONTATTARE L'INDIRIZZO EMAIL INFO@ANDOC.INFO - CELL. 335. 5457743.

LA PIATTAFORMA UTILIZZATA SARÀ QUELLA DI ZOOM E L'ACCESSO CONSENTITO A PARTIRE DALLE ORE 13,50.

AI SENSI DEL REGOLAMENTO UE N. 2016/679 NONCHÉ DEL D. LGS. N. 196/2003 E SUCCESSIVE MODIFICHE E INTEGRAZIONI, L'EVENTO POTREBBE ESSERE OGGETTO DI VIDEOREGISTRAZIONE. IN CASO DI ADESIONE ALLA INIZIATIVA, LA PARTECIPAZIONE SARÀ RESA VISIBILE A TUTTI GLI UDITORI.

Mediass
INSURANCE NETWORK

Ranocchi
Napoli
Software per Professionisti e Aziende

id
DATEV
KOINOS

Pointernet

sistemi
NAPOLI



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

ACCADEMIA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI NAPOLI

SCHEMA SOCIO – DOMANDA DI ISCRIZIONE

Il sottoscritto _____, nato a _____ (____),
il ___/___/_____, c.f. _____ residente in _____,
via _____, n. _____, con studio in _____, via
_____, n. _____, tel. _____, fax _____, cell.
_____/_____, e-mail _____

chiede:

☐ di essere iscritto come socio all'*Accademia dei Dottori Commercialisti di NAPOLI* con sede in Via Benedetto Cariteo n.12, c.f. 95255790636;

dichiara

☐ di averne visionato lo statuto e il regolamento e, inoltre, di essere a conoscenza che l'Accademia aderisce all'ASSOCIAZIONE NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI (A.N.Do.C.) con sede in Roma;

☐ di essere Commercialista e di essere iscritto alla sezione "A" dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili dell'Ordine di Napoli al n. _____;

☐ di impegnarsi ad attuare iniziative a tutela del titolo di "Dottore Commercialista" e delle prerogative professionali ad esso associate.

Allega copia di un documento d'identità valido e copia del bonifico effettuato a favore dell'Associazione Accademia dei Dottori Commercialisti di Napoli Iban **IT74S071100340000000007575** per euro 50,00 (Cinquanta/00) quale **quota d'iscrizione 2025** (annuale).

Autorizza il trattamento dei miei dati personali presenti nella scheda di adesione ai sensi del Decreto Legislativo 30 giugno 2003, n. 196 "Codice in materia di protezione dei dati personali" e del GDPR (Regolamento UE 2016/679)

Napoli, _____

In Fede

Previdenza e Deontologia della Professione

Il Codice Deontologico

IL CODICE DEONTOLOGICO

(Albo, Elenco Speciale, STP, Tirocinanti)

approvato dal Consiglio Nazionale il 9 aprile 2008

1° aggiornamento: 1 novembre 2008

2° aggiornamento: 1 settembre 2010

3° aggiornamento: 1 marzo 2016

4° aggiornamento: 25 gennaio 2019

5° aggiornamento: 11 marzo 2021

è l'insieme dei valori, dei principi e dei doveri da osservare ed alle quali ispirarsi nell'esercizio della Professione a tutela dell'affidamento della collettività, dei clienti e dei terzi, della correttezza dei comportamenti nonché della qualità ed efficacia della prestazione.

Il comportamento, anche al di fuori dell'esercizio della professione, deve essere irreprensibile e consono al decoro e alla dignità della stessa.

DUE PRINCIPI CARDINE

AGIRE NELL'INTERESSE PUBBLICO

MANTENERE ALTA LA REPUTAZIONE

INTERESSE PUBBLICO (art. 5)

Il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse pubblico (per l'imprenditore: il profitto)

Soltanto nel rispetto dell'interesse pubblico egli potrà soddisfare le necessità del proprio cliente.

In osservanza dell'interesse pubblico, il professionista che venga a conoscenza di violazioni del Codice da parte di colleghi ha il dovere di informare il **Consiglio di Disciplina**

L'uso del sigillo professionale è disciplinato dal regolamento del Consiglio Nazionale.

agire nell'interesse pubblico in senso soggettivo,

avendo riguardo agli interessi legittimi dei clienti,

degli altri *stakeholder* (Stato, banche, lavoratori,

investitori, imprenditori, fornitori)

e di tutti coloro che fanno affidamento sulla nostra

obiettività ed integrità

agire nell'interesse pubblico in senso oggettivo,
tutelando l'interesse pubblico sotteso alle nostre
funzioni :

- affidabilità dei sindaci e dei revisori
- competenza e professionalità dei curatori/commissari
- etica e moralità dei fiscalisti
- ecc...

Principi fondamentali della professione:

- * Integrità, onestà, correttezza, senza discriminazioni
 - onestà materiale (non rubare, non accettare denaro...)
 - onestà intellettuale (non mentire o ingannare)
- * Obiettività: assenza di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di altri che possono influenzare il suo giudizio, non influenzabilità dalle aspettative del cliente (pareri/attestazioni)

* Competenza: mantenere elevata competenza (anche oltre l'obbligo FPC), capacità e qualità dello staff, no incarichi in assenza di competenza, organizzazione materiale e personale adeguata

* Diligenza: a prescindere dal valore e dalla natura dell'incarico

* Indipendenza: evitare cointeressenze economiche e conflitti di interesse (2 soci); libero da qualsiasi legame personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare integrità o obiettività

- * Incompatibilità: indicazioni del Consiglio Nazionale
- * Riservatezza: segreto professionale e privacy (dip.)
- * Trasparenza: linearità di atti e comportamenti
- * Credibilità: affidabilità e capacità di ispirare fiducia
- * Responsabilità: obbligo di rendere noti al cliente gli estremi della polizza e il relativo massimale; porsi in condizione di poter risarcire l'eventuale danno

Polizza Professionale

Il Commercialista nella sua attività di assistenza alle imprese è tenuto a rispondere al cliente, all'erario e ai terzi secondo tre profili di responsabilità:

- responsabilità civile**
- responsabilità amministrativa**
- responsabilità penale**

L'articolo 3, comma 5 lettera e) del D.L. 138/2011, in attuazione della Legge di conversione 148/2011 sancisce:
"a tutela del cliente il professionista è tenuto a stipulare idonea assicurazione per i rischi derivanti dall'esercizio dell'attività professionale"

Obbligo anche per le società tra professionisti

La violazione di tale disposizione, oltre a produrre la sanzione prevista dal codice deontologico, produce illecito disciplinare ex art. 6 comma 2 DPR 137/2012

Obbligo del Professionista, per tutti gli incarichi assunti dal 15 agosto 2013 di:

1. munirsi di polizza rc professionale;

2. informare il cliente, nel mandato o nella dichiarazione di accettazione della nomina di sindaco: estremi di polizza, massimale ed eventuali variazioni successive

Art. 11 COMPORTAMENTO PROFESSIONALE

improntato alla cortesia, al rispetto e consono ai principi:

- dignità (meritevole del massimo rispetto)
- onore
- probità (onestà e rettitudine morale)
- decoro
- immagine della nostra categoria (sempre, anche quando non la si esercita)

ART. 15 COLLABORAZIONE TRA COLLEGHI

Lealtà

Rispetto

Cortesìa

Considerazione

Cordialità

Correttezza

Assistenza e solidarietà (salute, maternità, affido)

REGOLA DELLE 4 C:

Cortesìa, Cordialità, Correttezza e Considerazione

si manifestano attraverso:

- * puntualità**
- * tempestività**
- * sollecitudine nei rapporti con i colleghi**
- * riguardo al collega più anziano (guida e esempio)**

Astenersi dall'esprimere giudizi o dall'avviare azioni suscettibili di nuocere alla reputazione dei colleghi senza fondato motivo, e da iniziative o comportamenti tendenti ad acquisire in modo scorretto un cliente assistito da altro collega.

Non possono essere mossi addebiti di responsabilità disciplinare ai colleghi che avviano azioni risarcitorie contro altri colleghi, se i primi, sentite le giustificazioni dei secondi, destinatari dell'azione, hanno adeguatamente argomentato e documentato il rapporto di causalità tra la condotta e il danno che si vuole risarcito.

ART. 16 SUBENTRO AD UN COLLEGA

"i tanti piccoli "no" che ciascuno di noi può dire e che, messi tutti in fila, uniti ai piccoli "no" di altre persone capaci come noi di dirli, diventano il grande "no" capace di fermare chi è abituato a poter far tutto quello che gli pare...."

(Enrico Zanetti su Press)

SUBENTRO AD UN COLLEGA SU RICHIESTA DEL CLIENTE

Prima di accettare l'incarico, il professionista deve:

1. accertarsi che il Cliente abbia informato il Collega e abbia manifestato formalmente il recesso; in difetto informarlo senza indugio
2. accertarsi che la sostituzione non sia dovuta per sottrarsi al rispetto della legge o al pagamento degli onorari del professionista
3. invitare il cliente a pagare tempestivamente il compenso, salvo che l'ammontare sia stato debitamente contestato
4. trasmettere senza indugio, e previo consenso del cliente, tutta la documentazione in suo possesso e adoperarsi affinché il subentro avvenga senza pregiudizio per il cliente

SUBENTRO AD UN COLLEGA

* in caso di decesso: agire con particolare diligenza
avendo riguardo agli interessi degli eredi, dei clienti e
dei collaboratori (se vi sono dubbi su compensi da
corrispondere agli eredi richiedere il parere all'Ordine)

in caso di sospensione o altro impedimento: cura la
gestione e si adopera per conservare le caratteristiche
dello Studio

ART. 17 e 18 ASSISTENZA CONGIUNTA

* stesso cliente: rapporti di cordiale collaborazione e colleganza (in caso di condotta gravemente scorretta obbligo di informare il Consiglio dell'Ordine)

* clienti diversi: rapporti corretti e leali; astenersi dal trattare direttamente con il cliente del collega e dall'esprimere apprezzamenti o giudizi critici sul collega

RAPPORTI CON I CLIENTI

Il cliente ha diritto di scegliere il suo professionista e di sostituirlo in qualsiasi momento.

Il professionista ha il diritto di scegliere i clienti nei confronti dei quali erogare le sue prestazioni professionali

Il cliente e il professionista possono liberamente:

- 1. limitare il diritto di recesso del cliente**
- 2. prevedere un indennizzo commisurato all'importanza dell'incarico e/o al compenso previsto per il completamento dell'incarico**

Divieto di acquisire clientela tramite agenzie/procacciatori e divieto di corrispondere compensi o omaggi in cambio di acquisizioni di clienti o incarichi professionali

ART. 21 ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

Valutare preliminarmente se vi sia il sospetto coinvolgimento del cliente in attività illegali

Assicurare al cliente la specifica competenza richiesta e un'adeguata organizzazione dello studio

Informare il cliente dei rispettivi diritti e doveri e dargli notizia dell'esistenza del codice deontologico

ART. 23 RINUNCIA ALL'INCARICO

Nel caso sopravvengano circostanze o vincoli che possano influenzare la sua libertà di giudizio, condizionare il suo operato, come nel caso di mancato pagamento degli onorari

Il professionista deve avvertire tempestivamente il cliente

Qualora il cliente non provveda entro 60 giorni dalla ricezione della raccomandata o della pec a incaricare altro professionista, il professionista non è responsabile per la mancata successiva assistenza, pur essendo tenuto a informare la parte delle comunicazioni pervenute

ART. 23 RINUNCIA ALL'INCARICO

Il professionista è obbligato a restituire senza ritardo al cliente, previo rilascio di ricevuta, la documentazione dallo stesso ricevuta.

Il professionista può trattenere copia della documentazione, senza il consenso della parte, solo quando ciò sia necessario ai fini della documentabilità dei propri adempimenti e, per ottenere l'incasso del proprio compenso, ma non oltre l'avvenuto pagamento integrale.

ART. 24 COMPENSO PROFESSIONALE

commisurato all'importanza dell'incarico, alle conoscenze tecniche e all'impegno richiesti, alla difficoltà della prestazione, tenuto conto anche del risultato economico conseguito e dei vantaggi, anche non patrimoniali derivati al cliente.

La misura del compenso è pattuita per iscritto all'atto del conferimento dell'incarico professionale con preventivo di massima comprensivo di spese, oneri e contributi (mandato professionale facsimile del Consiglio Nazionale).

il compenso può essere in parte costituito da una componente variabile, anche in percentuale, commisurata al successo dell'incarico professionale

Il compenso non può essere manifestatamente sproporzionato all'attività svolta o da svolgere

Divieto di ritenere i documenti e gli atti ricevuti dal cliente a causa del mancato pagamento

ART. 29 RAPPORTI CON L'ORDINE

Il professionista dovrà rendersi disponibile, nei limiti delle sue possibilità, per eventuali richieste di collaborazione e partecipare attivamente alla vita dell'Ordine.

Il professionista è tenuto a una leale collaborazione anche tramite la tempestiva, esauriente e veritiera risposta a specifiche richieste di autocertificazione di situazioni (inesistenza di cause di incompatibilità, esistenza di copertura assicurativa, indirizzo Pec)

Il professionista deve segnalare prontamente ogni causa ostativa al permanere dell'iscrizione nell'Albo.

RAPPORTI CON I TIROCINANTI

oltre alla tecnica professionale ed alla prassi il dominus deve far comprendere la deontologia e l'etica.

Partecipazione ai convegni e ai corsi di formazione

Uditoraggio

Compiti non solo meramente esecutivi

Rimborso spese forfettario/borsa di studio

Idoneo ambiente di lavoro

Termine praticantato e giuramento

RAPPORTI PROFESSIONALI

- * Publici Uffici (magistrati, membri commissioni tributarie, funzionari pubblica amministrazione)
comportamento consono al rispetto delle pubbliche funzioni
- * Stampa: cautela in ossequio all'obbligo di riservatezza nei confronti del cliente
- * Altri professionisti: reciproco rispetto

DIVIETI

FAVORIRE ESERCIZIO ABUSIVO PROFESSIONE

SOTTRARRE COLLABORATORI AI COLLEGHI

INTERMEDIAZIONE

PUBBLICITA'

LA PUBBLICITA'
E' LIBERA E PUO' ESSERE FATTA
CON OGNI MEZZO

MESSAGGIO INFORMATIVO

(improntato alla moderazione, al buongusto ed all'immagine)

Struttura dello Studio

Attività svolte e specializzazioni

Titoli professionali e curricula

Compensi professionali

CANALI PUBBLICITARI

Inserzioni su quotidiani

Periodici

Siti internet (non riferimenti commerciali o pubblicitari)

Cartellonistica

Inviti a seminari e convegni

DIVIETI

VIETATO il mero accaparramento (contatto tra offerente e destinatario della proposta per acquisire concretamente il cliente) attraverso:

- **manifesti**
- **email e fax**
- **volantini e biglietti da visita**
- **visite e telefonate dirette**
- **sul sito internet no riferimenti commerciali o pubblicitari**

VIETATE LE INFORMAZIONI:

* comparative

* equivoche

* ingannevoli

* denigratorie

* suggestive

* con titoli, funzioni, incarichi non inerenti la profes.ne

* nominativi di colleghi non organicamente collegati allo S.

"Il più grande Studio di Napoli"

Vietata la pubblicità ingannevole, suggestiva (attraverso espressioni, musiche, immagini e refrain dotate di evocazioni di tipo emotivo o irrazionale) e le pratiche commerciali aggressive.

Vietata la denigrazione, l'equivocità, la non verità, le affermazioni esagerate in merito ai servizi offerti



Previdenza e Deontologia della Professione

Il Codice Deontologico

Grazie per l'attenzione

Riccardo Losi



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

DEONTOLOGIA ED INDIPENDENZA DEL REVISORE LEGALE

RICCARDO LOSI



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



**CODICE DEI PRINCIPI DI
DEONTOLOGIA PROFESSIONALE,
RISERVATEZZA E SEGRETO
PROFESSIONALE, NONCHÉ DI
INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ
DEI SOGGETTI ABILITATI
ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI
REVISIONE LEGALE DEI CONTI"
(DENOMINATO ANCHE CODICE
ITALIANO DI ETICA E
INDIPENDENZA)**



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



LA PUBBLICAZIONE DEL CODICE ITALIANO DI ETICA

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



Con la Determina MEF-RGS-RR 127 del 23 marzo 2023 sono stati adottati i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale e di indipendenza e obiettività di cui agli articoli 9, comma 1, 9-bis, comma 2 e 10, comma 12 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135.

Tali principi costituiscono il "Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti", anche denominato "Codice Italiano di Etica e Indipendenza".



L' art. 9-bis, comma 2 del D.Lgs 39/2010, stabilisce, tra l'altro, 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".



Il Codice Italiano di Etica

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



LA CONVENZIONE: SOGGETTI CHE HANNO PARTECIPATO

Associazione Italiana Revisori Contabili
(Assirevi);

Consiglio Nazionale dei Dottori
Commercialisti e degli Esperti Contabili
(CNDCEC)

Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL)

❖ congiuntamente a

MEF e CONSOB



Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza elaborato da ASSIREVI, CNDCEC e INRL, congiuntamente al MEF e alla CONSOB, è entrato in vigore a partire dalle revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2023 o successivamente e integra e sostituisce la precedente versione, pubblicata nel corso del 2018, che regolamentava i principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, e non gli aspetti legati all'indipendenza del revisore. Infatti, già dal titolo attribuito alla nuova versione del Codice emerge chiaramente come tale documento va a sostituire ed integrare il precedente Codice del 2018, **nonché la volontà di equiparare gli aspetti deontologici e quelli legati alla sfera dell'indipendenza del revisore.**



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

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



Struttura del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Al fine della predisposizione del Codice Italiano di Etica e Indipendenza, i soggetti ammessi alla Convenzione hanno utilizzato come punto di partenza l'Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants (edizione 2018); quest'ultimo è suddiviso in sezioni e contiene un glossario dei termini comuni a tutte le sezioni e una guida al suo utilizzo. Per tale motivo, il Codice Italiano di Etica e Indipendenza ripropone la medesima divisione in sezioni e la stessa numerazione dei paragrafi prevista dal Codice Etico IESBA.



Come già accade per i Principi di revisione internazionali (ISA Italia), il Codice Italiano di Etica e Indipendenza, pur essendo stato predisposto tenendo conto del Codice Etico IESBA, contiene specifici adattamenti e localizzazioni, nonché l'eliminazione di alcuni paragrafi del testo internazionale e l'aggiunta di altri, al fine di rendere la disciplina in esso contenuta coerente con il complessivo quadro normativo e regolamentare italiano. Di conseguenza, se da un lato si è proceduto all'eliminazione di uno o più paragrafi che, al fine di mantenere la medesima numerazione dei paragrafi tra il documento nazionale e quello internazionali, sono segnalati nel testo come "lasciati intenzionalmente in bianco"; dall'altro, rendendosi necessari specifici adattamenti e localizzazioni alle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano, i paragrafi del Codice Etico IESBA sono stati modificati sostituendoli interamente o



■

integrando le regole o linee guida in essi contenute, anche mediante l'inserimento di specifici paragrafi. In quest'ultimo caso, i paragrafi di matrice nazionale sono stati contrassegnati con l'aggiunta dell'estensione "(I)" alla numerazione dei paragrafi del Codice Etico IESBA. Di seguito si propone una schematizzazione, partendo dalla struttura del Codice IESBA (versione del 2018), della struttura che caratterizza il Codice Italiano di Etica e Indipendenza.



**PARTE 1 – CONFORMITÀ AL CODICE, AI PRINCIPI FONDAMENTALI E AL QUADRO
CONCETTUALE**
(Sezioni da 100 a 120)

**PARTE 2 – PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS IN BUSINESS**
PARTE 2 NON APPLICABILE

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

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

GLOSSARIO



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

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



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



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

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



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

- **REGOLE** (contraddistinte dalla lettera "R"): sono rappresentate da regole di comportamento generiche e specifiche relative all'oggetto trattato;



- **LINEE GUIDA** (contraddistinte dalla lettera "A"): forniscono un contesto di riferimento, spiegazioni, suggerimenti circa le azioni da intraprendere o in ordine agli aspetti da considerare, esempi o altre indicazioni, utili per conformarsi alle regole di comportamento.



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

Come già anticipato, i paragrafi contraddistinti dalla lettera "(I)" contengono adattamenti specifici introdotti a livello nazionale volti a supportare la corretta applicazione delle regole e delle linee guida all'interno del quadro normativo e regolamentare italiano.



Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza si conclude con *il Glossario* che contiene le definizioni e la spiegazione di alcuni termini che assumono un significato specifico in determinate parti del Codice.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

CODICE ITALIANO DI ETICA E INDIPENDENZA: PRIME INDICAZIONI

Alessandra Pagani

AREA DI DELEGA CNDCEC

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

CONSIGLIERI DELEGATI

Gian Luca Ancarani
Maurizio Masini

28 NOVEMBRE 2023



Sommario

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



Presentazione

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

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

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

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

Buona lettura.

Gian Luca Ancarani

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

Maurizio Masini

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

1. Introduzione

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

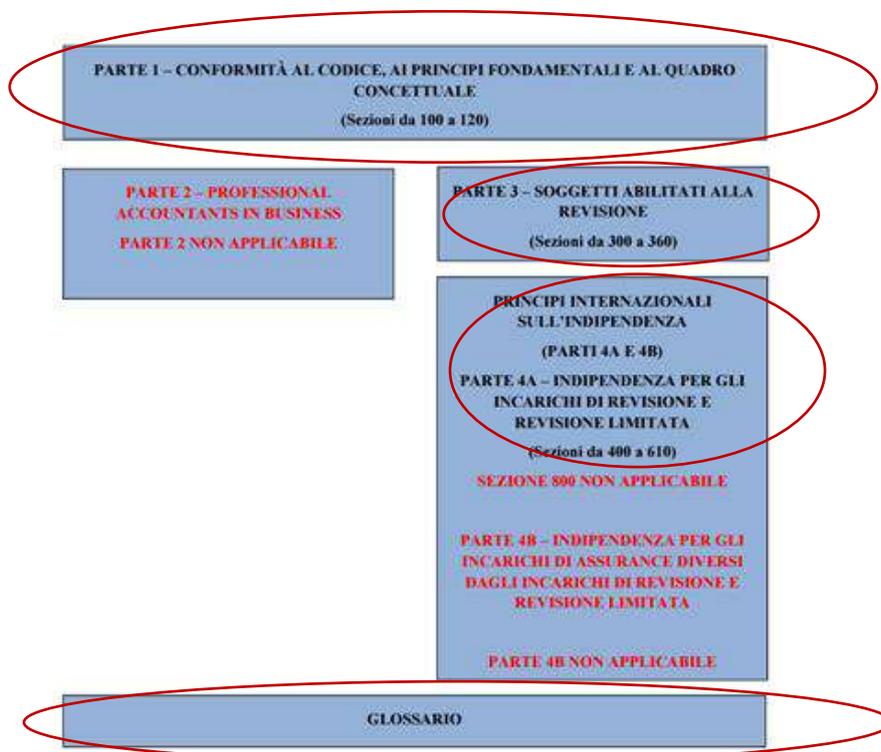
⁵ Si fa presente che la "Guida all'utilizzo del Codice Italiano di Etica e Indipendenza" non è un documento vincolante.

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

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

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

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



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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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



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

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

**Gruppo di revisione
limitata**

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

Incarico di *assurance*

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

Incarico di revisione

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

**Incarico di revisione
limitata**

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



	relazione a tutti i suoi aspetti significativi, in conformità con il quadro normativo dell'informazione finanziaria.
Indipendenza	L'indipendenza consiste in: (a) indipendenza mentale – lo stato mentale che consente di esprimere una conclusione senza condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a una persona di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale; e (b) indipendenza agli occhi di terzi – l'evitare fatti e circostanze talmente significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici, concluderebbe, verosimilmente, che siano compromessi l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un membro del gruppo di revisione o del gruppo di <i>assurance</i> .
Misure di salvaguardia	Le misure di salvaguardia sono azioni, singole o combinate con altre, intraprese dal soggetto abilitato alla revisione che riducono efficacemente i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali entro un livello accettabile. [Questo termine è descritto nel paragrafo 120.10 A2 del <i>Codice Italiano di Etica e Indipendenza</i>].
Personale professionale	Dipendenti e collaboratori professionali, diversi dai partner, inclusi gli eventuali collaboratori temporanei del soggetto abilitato alla revisione o della sua rete, utilizzati dal soggetto abilitato alla revisione per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.
Persone strettamente legate	(a) il coniuge dell'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) o altro soggetto equiparato al coniuge a norma del diritto nazionale ⁹ ; (b) il figlio a carico, a norma del diritto nazionale, dell'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I); (c) altri parenti dell'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) che abbiano convissuto per almeno un anno alla data in cui si è verificata la circostanza trattata dal Codice Italiano di Etica e Indipendenza; (d) qualunque persona giuridica, trust o società di persone, le cui responsabilità di direzione siano esercitate dall'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) o dai soggetti indicati alle precedenti lettere a), b) e c) della presente definizione, ovvero che sia direttamente o indirettamente controllata dall'individuo rilevante di cui sopra o dai soggetti indicati alle precedenti lettere a), b) e c), o sia costituita a loro beneficio, o i cui interessi economici siano sostanzialmente equivalenti agli interessi di dette persone.
Relazione d'affari	Relazioni che comportano un interesse comune di natura commerciale o finanziaria.
Riesame della qualità dell'incarico	Un processo configurato per fornire una valutazione obiettiva, prima dell'emissione della relazione o alla data della medesima, dei giudizi professionali significativi formulati dal team di <i>assurance</i> e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione. Il processo di riesame della qualità dell'incarico si applica all'incarico di revisione dei bilanci degli enti di interesse pubblico e degli enti sottoposti a regime intermedio e agli altri eventuali incarichi per i quali il soggetto abilitato alla revisione abbia stabilito che tale riesame sia richiesto.

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

Esempio¹² – Scetticismo professionale

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

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

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

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

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

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

3.2. Analisi della Parte 2: Soggetti abilitati alla revisione

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

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

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

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

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

(a) Rischi derivanti da interesse personale:

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

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

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



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

(b) Rischi derivanti da auto-riesame:

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

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

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

(d) Rischi derivanti dalla familiarità:

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

(e) Rischi derivanti da intimidazione:

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

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



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

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

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

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

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

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

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



**CONFLITTI DI
INTERESSE
(Sezione 310)**

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

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

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

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

**INCARICHI
PROFESSIONALI
(Sezione 320)**

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

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

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

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

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

**SECONDO PARERE
(Sezione 321)**

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

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



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



**REVISIONE
CONSEQUENTI
ALLA NON
CONFORMITÀ A
LEGGI E
REGOLAMENTI
(Sezione 360)**

bilancio”; mentre, la relativa sezione del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* è diretta ad individuare i comportamenti etici del revisore che viene a conoscenza di tali non conformità o sospette non conformità.

Il soggetto abilitato alla revisione ha la responsabilità di agire nell’interesse generale. Gli obiettivi del soggetto abilitato in relazione alla non conformità o sospetta non conformità a leggi e regolamenti da parte dell’impresa sono:

- (a) conformarsi ai principi di integrità e comportamento professionale;
- (b) allertare la direzione o, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance del cliente, ivi incluso il Collegio Sindacale nel contesto del sistema di *governance* tradizionale, affinché gli stessi, in virtù delle funzioni e responsabilità attribuite loro dalle disposizioni di legge,
 - (i) si attivino per porre rimedio, correggere o attenuare le conseguenze della non conformità identificata o sospetta; o
 - (ii) evitino che si verifichi la non conformità, qualora non sia ancora avvenuta;
- (c) compiere ulteriori azioni, nell’interesse generale.

Il soggetto abilitato alla revisione deve considerare se la direzione e i responsabili delle attività di *governance* comprendono le loro responsabilità derivanti da leggi e regolamenti con riferimento alla non conformità o sospetta non conformità.

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

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

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



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

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

Nel dettaglio, la Parta 4A del Codice descrive:

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

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

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

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



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



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



revisione e

revisione limitata

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

R400.80-R400.89

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

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

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



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



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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assegnazione temporanea di personale del soggetto abilitato alla revisione legale

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

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



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

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

(Sezione 540)

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

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

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

3.3.2. Analisi della Parte 4A: Sezione 600

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



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

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

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



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

Servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità <i>(Sottosezione 601)</i>	<p>R601.5 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità inclusa la predisposizione del bilancio su cui esprime un giudizio o delle informazioni finanziarie che sono alla base di tale bilancio, tranne se:</p> <p>(a) i servizi siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche; e</p> <p>(b) il soggetto abilitato alla revisione gestisca eventuali rischi generati dalla prestazione di tali servizi che non sono contenuti entro un livello accettabile.</p> <p>601.5 A1 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da auto-riesame generato dalla prestazione di servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità che siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche a un cliente di revisione, includono:</p> <ul style="list-style-type: none">• avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;• incaricare un soggetto appropriato non coinvolto nell'incarico di riesaminare l'incarico di revisione o il servizio non di <i>assurance</i> svolto.
Servizi amministrativi <i>(Sottosezione 602)</i>	<p>603.3 A1 I servizi amministrativi comportano l'assistenza dei clienti nei loro compiti di natura routinaria o meccanica nell'ambito del normale svolgimento delle attività operative. Tali servizi richiedono un giudizio professionale limitato o non richiedono alcun giudizio professionale e sono di natura meramente amministrativa.</p>
Servizi di valutazione <i>(Sottosezione 603)</i>	<p>R603.4 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire un servizio di valutazione a un cliente di revisione se:</p> <p>(a) la valutazione presenta un significativo grado di soggettività; e</p> <p>(b) la valutazione ha un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime il proprio giudizio.</p> <p>603.4 A1 Alcune valutazioni non presentano un significativo grado di soggettività. Ciò è verosimile quando, ad esempio, le tecniche e le metodologie da applicare o le assunzioni sottostanti siano stabilite da leggi o regolamenti o siano generalmente accettate. In questi casi, è verosimile che i risultati della valutazione svolta da due o più soggetti non differiscano in misura significativa</p>
Servizi fiscali <i>(Sottosezione 604)</i>	<p>604.3 A2 I fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi generati fornendo servizi fiscali a un cliente di revisione includono:</p> <ul style="list-style-type: none">• le caratteristiche specifiche dell'incarico;• il livello di competenza in materia fiscale del personale del cliente;• il sistema adottato dall'amministrazione finanziaria per determinare l'imposizione fiscale e il ruolo del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete nel processo;• la complessità del regime fiscale applicabile e il grado di giudizio necessario per adottarlo.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

**Servizi legali
(Sottosezione 608)**

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

Attività di responsabile degli affari legali

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

Attività di promozione degli interessi di un cliente

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

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

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

Servizi di ricerca del personale non consentiti

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

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

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

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

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



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

Servizi di corporate finance non consentiti

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

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

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

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

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

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

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



CARTA DI LAVORO

PRE 2.0

ATTESTAZIONE DI INDIPENDENZA

Società: XYZ SpA

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

Preparata da:

Data: _____

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

DICHIARO

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

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

CONFERMO

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

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

Data ...

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

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

CARTA DI LAVORO

PRE 14.0

QUESTIONARIO RELATIVO ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO DI REVISIONE

Società: XYZ SpA

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

Preparata da:

Data: _____

DOMANDE	SI/NO/NA	COMMENTI
---------	----------	----------

[...]

Valutazione dei rischi di mancata osservanza dei principi deontologici fondamentali

- È stata valutata la presenza di rischi derivanti da interesse personale?
- Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da interesse personale?
- È stata valutata la presenza di rischi derivanti da auto-riesame?
- Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da auto-riesame?
- È stata valutata la presenza di rischi derivanti da promozione degli interessi del cliente?
- Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da promozione degli interessi del cliente?
- È stata valutata la presenza di rischi derivanti da familiarità?
- Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da familiarità?
- È stata valutata la presenza di rischi derivanti da intimidazione?
- Sono state predisposte misure di salvaguardia tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile i rischi derivanti da intimidazione?

Valutazione dell'indipendenza

- Tenuto conto delle norme e di quanto previsto nel Codice Italiano di Etica e Indipendenza, al fine di accettare l'incarico, è stata valutata l'indipendenza? Sono state ottenute le attestazioni di indipendenza necessarie?
- Ove presenti, è stata valutata l'indipendenza con riferimento agli enti controllati e agli enti consociati del cliente?
- Ove presente una struttura più ampia che costituisce una rete, è stata valutata l'indipendenza dei soggetti appartenenti a tale rete?
- Sono state predisposte le misure di salvaguardie tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?

[...]

Conclusioni:



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

a rischio basso a rischio moderato a rischio elevato

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

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

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



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



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE

*Approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
nella seduta del 21 marzo 2024*

INDICE

TITOLO I – DISPOSIZIONI GENERALI	4
Articolo 1 – Definizioni	4
Articolo 2 – Contenuto del Codice	5
Articolo 3 – Ambito di applicazione.....	5
Articolo 4 – Potere disciplinare	6
Articolo 5 – Interesse pubblico	6
Articolo 6 – Integrità	6
Articolo 7 – Obiettività.....	7
Articolo 8 – Competenza, diligenza e qualità delle prestazioni	7
Articolo 9 – Indipendenza e incompatibilità.....	8
Articolo 10 – Riservatezza	8
Articolo 11 – Comportamento professionale	9
Articolo 12 – Esercizio della professione in cooperazione con terzi	9
Articolo 13 – Responsabilità professionale	9
TITOLO II – RAPPORTI PROFESSIONALI.....	9
CAPO 1 – RAPPORTI CON I COLLEGHI.....	9
Articolo 14 – Collaborazione tra colleghi	9
Articolo 15 – Subentro ad un collega.....	10
Articolo 16 – Assistenza congiunta allo stesso cliente.....	11
Articolo 17 – Assistenza a clienti aventi interessi in conflitto con clienti assistiti da altro professionista.....	12
Articolo 18 – Corrispondenza tra colleghi	12
CAPO 2 – RAPPORTI CON I CLIENTI.....	12
Articolo 19 – Principi generali.....	12
Articolo 20 – Accettazione dell’incarico.....	13
Articolo 21 – Esecuzione dell’incarico	13
Articolo 22 – Rinuncia all’incarico	14
Articolo 23 – Fondi dei clienti, garanzie e prestiti.....	15
Articolo 24 – Compenso professionale	15
Articolo 25 – Equo compenso	16
CAPO 3 – RAPPORTI CON GLI ENTI ISTITUZIONALI DI CATEGORIA.....	16
Articolo 26 – Elettorato attivo	16
Articolo 27 – Elettorato passivo	17
Articolo 28 – Incarichi istituzionali	17
Articolo 29 – Rapporti con gli Ordini e Consigli di Disciplina locali e il Consiglio Nazionale	18
Articolo 30 – Rapporti con la Cassa nazionale di previdenza	18
CAPO 4 – RAPPORTI CON COLLABORATORI E DIPENDENTI.....	18

Articolo 31 – Rapporti con collaboratori.....	18
Articolo 32 – Remunerazione dei dipendenti.....	19
Articolo 33 – Rispetto della riservatezza.....	19
Articolo 34 – Collaboratori di altri professionisti.....	19
CAPO 5 – RAPPORTI CON I TIROCINANTI.....	19
Articolo 35 – Doveri del professionista.....	19
Articolo 36 – Obblighi del tirocinante.....	20
Articolo 37 – Trattamento economico e durata del tirocinio.....	20
CAPO 6 – ALTRI RAPPORTI.....	21
Articolo 38 – Rapporti con i pubblici uffici.....	21
Articolo 39 – Rapporti con i mezzi informazione e di comunicazione sociale.....	21
Articolo 40 – Rapporti con altre professioni.....	21
TITOLO III – CONCORRENZA.....	21
Articolo 41 – Utilizzo di cariche pubbliche.....	21
Articolo 42 – Esercizio abusivo dell’attività professionale.....	22
Articolo 43 – Divieto di intermediazione.....	22
Articolo 44 – Informazione, pubblicità informativa e utilizzo dei titoli.....	22
TITOLO IV – DISPOSIZIONI TRANSITORIE.....	23
Articolo 45 – Entrata in vigore.....	23

IL CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

- visto l'articolo 29, lett. c), del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 in base al quale il Consiglio Nazionale adotta ed aggiorna il codice deontologico della professione;
- visto l'articolo 49, comma 1, del citato decreto legislativo n. 139 del 2005, in base al quale il procedimento disciplinare nei confronti dell'iscritto all'Albo è volto ad accertare la sussistenza della responsabilità disciplinare dell'incolpato per le azioni od omissioni che integrino violazione di norme di legge e regolamenti, del codice deontologico, o che siano comunque ritenute in contrasto con i doveri generali di dignità, probità e decoro, a tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione;
- visto l'articolo 50, comma 6, del citato decreto legislativo n. 139 del 2005, in base al quale il professionista è sottoposto a procedimento disciplinare anche per fatti non riguardanti l'attività professionale, qualora si riflettano sulla reputazione professionale o compromettano l'immagine e la dignità della categoria;
- visto l' *"International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)"* dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA);

ha emanato il seguente

CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE

TITOLO I – DISPOSIZIONI GENERALI

Articolo 1 – DEFINIZIONI

1. Ai fini del presente Codice deontologico:

- a. "decreto n. 139 del 2005" indica il decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 "Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34";
- b. "professionista" o "iscritto" indica chi è iscritto nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella sezione A – Commercialisti o nella sezione B – Esperti Contabili. Ai fini del presente Codice deve altresì considerarsi "professionista" o "iscritto" la società costituita ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011 n. 183 ed iscritta nell'Albo; i termini definiti al singolare si intendono definiti anche al plurale e viceversa;
- c. "esercizio della professione" indica l'esercizio dell'attività di commercialista e di esperto contabile, ai sensi del combinato disposto degli articoli 1 e 2 del decreto n. 139 del 2005;
- d. "Consiglio Nazionale" indica il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili";

-
- e. “Consiglio dell’Ordine” indica il Consiglio dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili territorialmente competente;
- f. “Consiglio di Disciplina” indica il Consiglio di Disciplina dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili territorialmente competente;
- g. “tirocinante” indica colui che svolge o che ha svolto, in tutto o in parte, il tirocinio professionale ai sensi degli articoli 40 e seguenti del decreto n. 139 del 2005, fino a quando non abbia assunto la qualifica di “professionista” in virtù della sua iscrizione nell’Albo;
- h. “cliente” è il soggetto che affida l’incarico al professionista ed è il destinatario o beneficiario della prestazione professionale; qualora un soggetto affidi un incarico a beneficio o nell’interesse di terzi, tutti i soggetti coinvolti dovranno essere considerati “cliente”;
- i. “Codice” indica il presente Codice deontologico della Professione.

Articolo 2 – CONTENUTO DEL CODICE

1. Il presente Codice contiene principi e doveri a cui il professionista deve uniformare la propria condotta nell'esercizio della professione e nei rapporti con i clienti, i colleghi, gli altri professionisti e i terzi, a tutela dell'affidamento della collettività e dei clienti, della correttezza dei comportamenti, nonché della qualità ed efficacia della prestazione professionale.
2. Il comportamento del professionista, anche al di fuori dell'esercizio della professione, deve essere irreprensibile, rispettoso e consono al decoro, alla dignità e all'immagine del professionista e della professione.
3. Il professionista è tenuto alla conoscenza delle norme del presente Codice, la cui ignoranza non lo esime dalla responsabilità disciplinare.
4. Il professionista, nello svolgimento dell'attività professionale, è altresì tenuto all'osservanza delle norme di comportamento relative allo svolgimento di determinate attività professionali e funzioni emanate dal Consiglio Nazionale.
5. Le disposizioni specifiche del presente Codice non limitano l'ambito di applicazione dei principi generali in esso contenuti.

Articolo 3 – AMBITO DI APPLICAZIONE

1. Il presente Codice si applica agli iscritti nell’Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nella sezione A – Commercialisti e nella sezione B – Esperti contabili, nonché alle società iscritte nell’Albo.
2. Le norme del presente Codice si applicano altresì ai tirocinanti e, in quanto compatibili, agli iscritti nell’elenco speciale dei non esercenti di cui all’articolo 34 del decreto n. 139 del 2005.
3. Il professionista che eroghi prestazioni professionali al di fuori del territorio italiano dovrà applicare le disposizioni del presente Codice e quelle delle norme deontologiche vigenti nel paese estero, se e in quanto esistenti. In caso di conflitto, si dovrà applicare la disposizione

maggiormente rigorosa sotto il profilo deontologico se e in quanto compatibile con la vigente normativa nazionale.

4. Coloro che sono iscritti ad Ordini professionali di altri Paesi e che esercitino legittimamente in Italia le attività professionali disciplinate dal decreto n. 139 del 2005 dovranno adempiere alle disposizioni del presente Codice.

Articolo 4 – POTERE DISCIPLINARE

1. Ai fini dell'esercizio dell'azione disciplinare ai sensi dell'articolo 49 del decreto n. 139 del 2005 configura illecito, con l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge o dai regolamenti, l'inosservanza dei principi, doveri e regole di condotta previsti dalla legge o dal presente Codice, nonché ogni azione od omissione lesiva del decoro e del corretto esercizio della professione.

2. Oggetto di valutazione è il comportamento complessivo del professionista. La sanzione è unica anche quando sia stata accertata la commissione di plurimi fatti aventi rilievo disciplinare nell'ambito del medesimo procedimento.

3. Le sanzioni devono essere proporzionate e adeguate alla gravità della condotta e alle conseguenze che possano derivare dalla medesima all'immagine della professione nonché, eventualmente, al cliente. A tal fine devono valutarsi la gravità del fatto, l'eventuale sussistenza del dolo e sua intensità ovvero il grado di colpa, l'eventuale danno procurato, nonché ogni circostanza, soggettiva e oggettiva, connessa alla violazione.

Articolo 5 – INTERESSE PUBBLICO

1. Il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire a tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione.

2. Soltanto nel rispetto di tale interesse egli potrà soddisfare le necessità del proprio cliente.

3. Ai fini della tutela dell'interesse pubblico, il professionista che venga a conoscenza di comportamenti deontologicamente illeciti da parte di altri professionisti ha il dovere di informare il Consiglio di Disciplina o il Consiglio dell'Ordine territorialmente competenti.

Articolo 6 – INTEGRITÀ

1. Il professionista deve rispettare e osservare leggi, norme e regolamenti e deve agire con integrità, onestà, lealtà e correttezza in tutte le sue attività e relazioni, sia di natura professionale, sia di natura personale, senza fare discriminazioni di religione, razza, etnia, nazionalità, ideologia politica, sesso o classe sociale.

2. Il professionista non deve essere in alcun modo associato con dichiarazioni, comunicazioni o informative, a chiunque indirizzate, che non siano veritiere ovvero che contengano

informazioni equivoche, ingannevoli e suggestive, ovvero che omettano informazioni fondamentali al fine di evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni.

3. Il professionista deve evitare di perseguire utilità non dovute e deve adempiere regolarmente alle obbligazioni assunte nei confronti del cliente o di terzi in genere.

Articolo 7 – OBIETTIVITÀ

1. Il professionista deve agire in assenza di pregiudizi, conflitti di interessi o pressioni di altri che possano influenzare il suo giudizio o la sua attività professionale.

2. Il professionista deve evitare qualsiasi relazione che possa pregiudicare o influenzare il suo giudizio o la sua attività professionale.

3. Il professionista deve evitare di essere influenzato dalle aspettative del cliente e deve pronunciarsi con competenza, professionalità e obiettività, evidenziando le riserve necessarie sul valore delle ipotesi formulate e delle conclusioni raggiunte.

Articolo 8 – COMPETENZA, DILIGENZA E QUALITÀ DELLE PRESTAZIONI

1. Il professionista deve svolgere l'attività professionale con competenze e capacità adeguate alle prestazioni professionali richieste, al fine di assicurare al cliente l'erogazione di prestazioni professionali di qualità, secondo quanto richiesto dalla prassi professionale e dai principi di comportamento approvati dal Consiglio Nazionale.

2. Il professionista non deve accettare incarichi professionali che non sia in grado di svolgere con adeguata competenza, tenuto conto della complessità della pratica e di ogni altro elemento utile alla suddetta valutazione.

3. Il professionista deve dedicare a ciascuna questione esaminata la cura e il tempo necessari, al fine di acquisire una sufficiente certezza prima di formulare qualsiasi parere.

4. Il professionista deve anticipatamente informare il cliente della necessità di avvalersi, nell'erogazione delle prestazioni professionali, della collaborazione di altro professionista, in ragione della sua specializzazione, in aspetti professionali attinenti all'incarico affidatogli nei quali egli non abbia adeguata competenza. Tale obbligo si applica anche qualora le circostanze richiedano l'intervento di soggetti iscritti in altri Albi professionali.

5. In ogni caso, è vietato al professionista affidare a terzi, senza il consenso del cliente, qualsiasi attività rientrante nell'incarico professionale conferito.

6. L'adempimento degli obblighi di formazione professionale continua, secondo quanto previsto dai regolamenti emanati dal Consiglio Nazionale, costituisce obbligo del professionista per il mantenimento della sua competenza professionale e non lo esonera dalle ulteriori attività formative previste da specifiche norme di legge o regolamentari per l'esercizio degli incarichi professionali assunti, con particolare riferimento ai settori di specializzazione e a quelli di attività prevalente.

7. Nell'esercizio della sua attività, il professionista è tenuto ad assicurare che i propri dipendenti e collaboratori operino con la competenza e la diligenza richiesta dalla natura dell'attività da essi svolta.

8. Il professionista deve dotarsi di una organizzazione materiale e personale coerente con le necessità imposte dalla tipologia di prestazioni professionali rese.

Articolo 9 – INDIPENDENZA E INCOMPATIBILITA'

1. Il professionista deve agire nel rispetto delle norme sull'indipendenza, imparzialità e incompatibilità e non deve operare in situazioni di conflitto di interesse.

2. I requisiti di indipendenza e le incompatibilità sono stabiliti dalla legge. Il professionista è tenuto ad ottemperare alle interpretazioni in materia di indipendenza ed incompatibilità approvate dal Consiglio Nazionale.

3. In relazione a specifiche funzioni professionali si applicano le regole di indipendenza ed incompatibilità maggiormente rigorose previste dal vigente "*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*" dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA).

4. In ogni caso, il professionista non deve mai porsi in una situazione che possa influenzare il suo libero arbitrio o essere di ostacolo all'adempimento dei suoi doveri, così come deve evitare qualsiasi situazione in cui possa configurarsi un conflitto di interessi.

5. Il professionista eviterà, parimenti, che dalle circostanze un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza; a tal fine, il professionista dovrà essere libero da qualsiasi legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare la sua integrità o la sua obiettività.

6. Il professionista che versi in una delle situazioni di incompatibilità di cui all'articolo 4 del decreto n. 139 del 2005 deve astenersi dall'esercizio dell'attività professionale e chiedere la cancellazione dall'Albo professionale, ferma restando la possibilità di chiedere l'iscrizione nell'elenco dei non esercenti.

Articolo 10 – RISERVATEZZA

1. Il professionista, fermi restando gli obblighi del segreto professionale e di tutela dei dati personali, deve mantenere l'assoluto riserbo e la riservatezza delle informazioni acquisite nell'esercizio della professione e non deve diffonderle ad alcuno, salvo che egli abbia il diritto o il dovere di comunicarle in conformità alla legge.

2. Le informazioni acquisite nell'esercizio della professione non possono essere utilizzate per ottenere alcun vantaggio personale del professionista o di terzi.

3. Il professionista vigilerà affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi tirocinanti, dipendenti e collaboratori.

Articolo 11 – COMPORTAMENTO PROFESSIONALE

1. Il comportamento, la comunicazione e l'immagine del professionista devono essere consoni alla dignità, all'onore, al decoro e all'immagine della professione, anche al di fuori dell'esercizio della stessa.
2. Il professionista deve comportarsi con lealtà nello svolgimento dell'attività professionale.
3. Il professionista deve adempiere alle disposizioni dell'ordinamento giuridico di volta in volta applicabili ed astenersi da qualsiasi azione che possa arrecare discredito al prestigio della professione e dell'Ordine al quale appartiene.
4. Il professionista ha l'obbligo di rispondere tempestivamente alle comunicazioni a lui inviate dal Consiglio dell'Ordine e dal Consiglio di Disciplina.
5. Il professionista deve comportarsi con rispetto nei confronti di tutti coloro con i quali egli viene in contatto nell'esercizio della professione.

Articolo 12 – ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN COOPERAZIONE CON TERZI

1. Il professionista che eserciti la professione o che eroghi, anche occasionalmente, prestazioni professionali in collaborazione con soggetti non appartenenti alla professione, siano essi iscritti o meno ad altri Albi o elenchi professionali, dovrà accertarsi che questi adottino comportamenti improntati al reciproco rispetto.

Articolo 13 – RESPONSABILITÀ PROFESSIONALE

1. Il professionista, al momento dell'assunzione dell'incarico, deve rendere noti al cliente gli estremi della propria polizza assicurativa per la responsabilità professionale, nonché i relativi massimali, ai sensi dell'articolo 5 del Decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012, n. 137.
2. Il professionista deve altresì rendere noti al cliente gli estremi della propria polizza assicurativa per la responsabilità professionale ogniqualvolta questi gliene faccia richiesta.

TITOLO II – RAPPORTI PROFESSIONALI

CAPO 1 – RAPPORTI CON I COLLEGHI

Articolo 14 – COLLABORAZIONE TRA COLLEGHI

1. Il professionista deve comportarsi con i colleghi con correttezza, lealtà, considerazione, cortesia, cordialità ed assistenza reciproca. Costituiscono manifestazioni di cortesia e di

considerazione la puntualità, la tempestività e la sollecitudine nei rapporti con i colleghi. Costituisce assistenza reciproca anche la disponibilità del professionista alla sostituzione nella conduzione e/o gestione dello studio di altro collega, che ne faccia richiesta all'Ordine, per temporaneo impedimento dovuto a ragioni di salute, maternità, paternità, affido ovvero oggettiva difficoltà.

2. Il professionista non può usare, con qualsiasi modalità e strumento, espressioni sconvenienti, denigratorie ed offensive, sia nello svolgimento dell'attività professionale, sia al di fuori dello svolgimento dell'attività professionale. Il professionista, inoltre, non deve screditare o svilire le attività e le prestazioni professionali dei colleghi, incluse quelle di carattere istituzionale o espletate in organismi istituzionali di categoria.

3. Il professionista deve astenersi dall'esprimere giudizi o dall'avviare azioni suscettibili di nuocere alla reputazione dei colleghi, senza fondato motivo. Non possono, pertanto, essere mossi addebiti di responsabilità disciplinare ai colleghi che avviano azioni risarcitorie contro altri colleghi, se i primi, sentite le giustificazioni dei secondi, destinatari dell'azione, hanno adeguatamente argomentato e documentato il rapporto di causalità tra la condotta e il danno che si vuole risarcito.

4. Il professionista deve, in ogni caso, astenersi da iniziative o comportamenti tendenti ad acquisire in modo scorretto o non conforme al decoro della professione un cliente assistito da altro collega.

5. Il presente articolo si applica anche con riferimento ai rapporti tra colleghi all'interno di una società o associazione costituite rispettivamente, secondo i modelli societario o associativo già vigenti alla data di entrata in vigore della legge 12 novembre 2011 n. 183 o di una società tra professionisti costituita ai sensi dell'articolo 10 della stessa legge.

6. Qualsiasi corrispettivo versato o ricevuto da un professionista deve essere correlato a una prestazione effettivamente svolta. Il professionista non deve offrire o corrispondere, a colleghi o a terzi, provvigioni o altri compensi quale corrispettivo per la presentazione o segnalazione di un cliente o per l'ottenimento di incarichi professionali. Sono fatti salvi i pagamenti effettuati tra professionisti per la cessione dello studio professionale ovvero di elementi, anche immateriali, di esso.

Articolo 15 – SUBENTRO AD UN COLLEGA

1. Il professionista chiamato a sostituire un collega nello svolgimento di un incarico professionale deve osservare procedure e formalità corrette e comportarsi con lealtà. Salvo impedimenti particolari, casi di urgenza, di forza maggiore o altre gravi ragioni, il professionista deve rispettare le disposizioni che seguono.

2. Prima di accettare l'incarico, il professionista deve:

-
- a. accertarsi che il cliente abbia informato il collega della richiesta di sostituzione e abbia manifestato formalmente il recesso dall'incarico professionale. In difetto, il professionista subentrante deve provvedere ad informarlo senza indugio tramite p.e.c.;
 - b. accertarsi che la sostituzione non sia richiesta dal cliente per sottrarsi al rispetto della legge, alla corretta esecuzione dell'incarico imposta dal precedente collega o al riconoscimento delle legittime spettanze di quest'ultimo;
 - c. invitare il cliente a corrispondere i compensi dovuti al precedente collega, salvo che tale ammontare sia stato debitamente contestato.
3. Il professionista che venga sostituito da altro collega deve prestare al subentrante piena collaborazione, trasmettergli senza indugio, e previo consenso del cliente, tutta la documentazione in suo possesso, nonché adoperarsi affinché il subentro avvenga senza pregiudizio per il cliente.
 4. In ipotesi di subentro di un collega nel corso di attività professionali, il nuovo professionista dovrà rendere noto, senza indugio, il proprio incarico al collega sostituito, adoperandosi in modo da non arrecare pregiudizio alle attività in corso. I professionisti devono collaborare lealmente per lo svolgimento e la conclusione delle attività professionali in corso.
 5. Il professionista deve declinare l'incarico se il cliente vieta al collega che lo ha preceduto di fornirgli tutti gli atti e le informazioni necessari per la corretta esecuzione del mandato.
 6. In caso di decesso di un collega, il professionista, chiamato a sostituirlo nella temporanea gestione dello studio dal Presidente del Consiglio dell'Ordine di appartenenza, ha l'obbligo di accettare l'incarico, salvo giustificato impedimento o altro giustificato motivo.
 7. Il successore deve agire con particolare diligenza, avendo riguardo agli interessi degli eredi, dei clienti e dei collaboratori del collega deceduto.
 8. In presenza di pratiche iniziate dal collega deceduto e continuate dal successore, la liquidazione dei rispettivi compensi spettanti ai due professionisti avviene, nei casi dubbi o in quelli di rilevante interesse economico, previo parere del Consiglio dell'Ordine.
 9. In caso di sospensione, o di altro temporaneo impedimento di un professionista, il collega chiamato a sostituirlo cura la gestione dello studio del sospeso o impedito con particolare diligenza e si adopera a conservarne le caratteristiche. In tali casi, il professionista sospeso o impedito, congiuntamente al collega subentrante, dovrà dare comunicazione della sostituzione ai propri clienti e l'adempimento delle attività professionali derivanti dalla gestione dello studio dovrà essere effettuato direttamente dal collega chiamato alla sostituzione.

Articolo 16 – ASSISTENZA CONGIUNTA ALLO STESSO CLIENTE

1. I professionisti che assistono uno stesso cliente devono stabilire tra loro rapporti di leale collaborazione nell'ambito dei rispettivi compiti. Essi devono tenersi reciprocamente

informati sull'attività svolta e da svolgere e, a tal fine, si consultano per definire il comune comportamento.

2. Il professionista, constatate nel comportamento del collega manifestazioni di condotta professionale scorretta, ha il dovere di informare il Consiglio dell'Ordine territorialmente competente che ne informa tempestivamente il Consiglio di Disciplina.

Articolo 17 – ASSISTENZA A CLIENTI AVENTI INTERESSI IN CONFLITTO CON CLIENTI ASSISTITI DA ALTRO PROFESSIONISTA

1. La tutela dei legittimi interessi del cliente non può mai condurre a comportamenti che non siano improntati a correttezza e lealtà.

2. Il professionista deve comportarsi nei confronti del collega che assista altro cliente secondo i principi e le regole generali di colleganza, curando che non abbiano a crearsi motivi di contrasto personale ed astenendosi dal trattare direttamente con il cliente del collega.

3. Il professionista non esprime apprezzamenti o giudizi critici sull'operato del collega ed usa la massima moderazione quando insorgono contrasti di opinione sulle modalità tecniche di svolgimento della pratica.

4. Il professionista non deve trarre profitto dall'eventuale impedimento del collega che assiste altro cliente, né può giovare di informazioni confidenziali o di scritti di carattere riservato che lo stesso gli abbia fornito.

Articolo 18 – CORRISPONDENZA TRA COLLEGHI

1. Il professionista non può divulgare scritti o informazioni riservate ricevute, anche occasionalmente, da un collega o da altri professionisti.

2. Il professionista non può divulgare o registrare una conversazione, senza il consenso del collega o, se si tratta di audio/video conferenze, senza il consenso di tutti i partecipanti. In caso di comunicazioni a distanza deve rendere nota agli interlocutori l'eventuale partecipazione di terzi.

CAPO 2 – RAPPORTI CON I CLIENTI

Articolo 19 – PRINCIPI GENERALI

1. Il rapporto con il cliente è fondato sulla fiducia. Il cliente ha il diritto di scegliere il suo professionista e di sostituirlo in qualsiasi momento.

2. Il cliente e il professionista possono liberamente limitare l'esercizio del diritto di recesso da parte del cliente, ovvero prevedere, a carico del cliente recedente, un indennizzo in favore del

professionista commisurato all'importanza dell'incarico e/o al compenso previsto per il completamento dell'incarico.

3. Il professionista ha il diritto di scegliere i clienti nei confronti dei quali erogare le sue prestazioni professionali.

4. Al professionista è fatto divieto di acquisire clientela tramite agenzie, procacciatori, mediatori o con qualsiasi modalità di intermediazione.

5. Al professionista è fatto divieto di chiedere o ricevere da colleghi o da terzi in genere compensi, provvigioni, omaggi, riconoscimenti o vantaggi in cambio della presentazione di un cliente o di proposte di incarichi da attribuire agli stessi colleghi o ai terzi.

6. Il professionista, nel comunicare ai potenziali clienti le proprie competenze professionali, deve astenersi dall'inviare messaggi o porre in essere comportamenti finalizzati a sottrarre i clienti di altri iscritti.

Articolo 20 – ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

1. Prima di accettare un incarico professionale da un cliente, il professionista deve valutare se tale accettazione possa dar luogo a violazione dei principi espressi dal presente Codice. Deve rifiutare di prestare la propria attività quando, dagli elementi conosciuti, desuma che essa possa essere utilizzata al fine di realizzare una operazione illecita.

2. Alla luce della disamina compiuta e della possibilità o meno di assumere le misure necessarie ad impedire che l'accettazione dell'incarico dia luogo a violazioni da parte del professionista, questo deve informare tempestivamente il cliente della propria decisione di accettare o non accettare l'incarico.

3. Il professionista non deve suggerire comportamenti, atti o negozi nulli, illeciti o fraudolenti.

4. Il professionista all'atto dell'accettazione dell'incarico informa il cliente dei rispettivi diritti e doveri, nonché gli dà notizia della esistenza del Codice deontologico della Professione.

Articolo 21 – ESECUZIONE DELL'INCARICO

1. Il professionista svolge la propria attività a favore del cliente in libertà, autonomia e indipendenza.

2. Il professionista deve usare la diligenza e la perizia richieste dalle norme che regolano il rapporto professionale nel luogo e nel tempo in cui esso è svolto. Costituisce violazione dei doveri professionali il mancato, ritardato o negligente compimento di atti inerenti al mandato.

3. Il professionista deve tempestivamente illustrare al cliente, con semplicità e chiarezza, gli elementi essenziali e gli eventuali rischi connessi all'incarico affidatogli.

4. Il professionista deve informare tempestivamente il cliente in merito ai nuovi avvenimenti in grado di incidere sul mandato affidato.

5. Il professionista, ogni qualvolta ne venga richiesto, deve informare il cliente e la parte assistita sullo svolgimento del mandato affidato e deve fornire loro copia di tutti gli atti e documenti, anche provenienti da terzi, concernenti l'oggetto del mandato e l'esecuzione dello stesso.

6. Il professionista non deve esorbitare, salvo i casi di urgente necessità, dai limiti dell'incarico conferitogli. Egli deve, tuttavia, con prudenza, assumere le iniziative opportune e svolgere tutte le attività confacenti allo scopo concordato con il cliente.

7. Il professionista, nell'esecuzione dell'incarico conferito, non deve perseguire interessi personali in conflitto con quelli del cliente o assumere cointeressenze di natura economico – professionale negli affari del cliente che possano compromettere la sua integrità o indipendenza. Sono fatte salve le disposizioni di maggior rigore in relazione all'esercizio di specifiche funzioni professionali.

Articolo 22 – RINUNCIA ALL'INCARICO

1. Il professionista non deve proseguire nello svolgimento dell'incarico qualora sopravvengano circostanze che possano influenzare la sua libertà di giudizio, condizionare il suo operato, come nel caso di mancato pagamento dei suoi onorari o il rimborso delle spese sostenute, ovvero porlo in una situazione di conflitto di interessi o far venir meno la sua indipendenza od obiettività.

2. Il professionista non deve proseguire nell'assolvimento dell'incarico se la condotta o le richieste del cliente, ovvero altri gravi motivi, ne impediscono il corretto svolgimento.

3. Il professionista che non sia in grado di assolvere con specifica competenza al proprio incarico a causa di sopravvenute modificazioni alla natura del medesimo ovvero per difficoltà della pratica deve informare tempestivamente il cliente e chiedere di essere sostituito o affiancato da altro professionista.

4. Nel caso di rinuncia all'incarico, il professionista deve avvertire il cliente tempestivamente e per iscritto. Laddove questi fosse irreperibile, il professionista è tenuto a comunicare la rinuncia al mandato mediante lettera raccomandata all'indirizzo anagrafico o all'ultimo domicilio conosciuto o a mezzo p.e.c., soprattutto se l'incarico deve essere proseguito da altro professionista. Qualora il cliente non provveda in tempi ragionevoli, e comunque non oltre sessanta giorni dall'avvenuta formale comunicazione scritta, a incaricare altro professionista, nel rispetto degli obblighi di legge, il professionista non è responsabile per la mancata successiva assistenza, pur essendo tenuto a informare la parte delle comunicazioni che dovessero pervenirgli.

5. Il professionista è in ogni caso obbligato a restituire senza ritardo al cliente, previo rilascio di ricevuta, la documentazione dallo stesso ricevuta per l'espletamento del mandato quando questi ne faccia richiesta. Il professionista può trattenere copia della documentazione quando ciò è necessario per documentare i propri adempimenti o per ottenere l'incasso del proprio compenso, ma non oltre l'avvenuto pagamento integrale.

Articolo 23 – FONDI DEI CLIENTI, GARANZIE E PRESTITI

1. Il professionista non deve impegnarsi patrimonialmente o fornire garanzie patrimoniali o personali al cliente o per conto di questi.
2. Il professionista che detiene somme del cliente o per conto di questi deve operare con la massima diligenza ed applicare, con rigore, i principi della buona amministrazione e della corretta contabilità.
3. Il professionista che riceva somme per il versamento di imposte, tasse e contributi deve fornire al cliente tempestivamente ricevuta attestante il pagamento eseguito.
4. In caso di deposito fiduciario il professionista è tenuto a richiedere al cliente istruzioni scritte alle quali deve scrupolosamente attenersi, salvo che dagli elementi conosciuti desuma che esse siano finalizzate alla realizzazione di operazione illecita.
5. Il professionista ha diritto di trattenere le somme che gli siano pervenute dal cliente o da terzi a rimborso delle spese sostenute, dandone avviso allo stesso cliente. In ogni altro caso egli è tenuto a mettere immediatamente a disposizione del cliente le somme riscosse per conto di questo.

Articolo 24 – COMPENSO PROFESSIONALE

1. Il compenso, liberamente determinato dalle parti, deve essere commisurato all'importanza dell'incarico, alle conoscenze tecniche e all'impegno richiesti, alla difficoltà della prestazione, tenuto conto anche del risultato economico conseguito e dei vantaggi, anche non patrimoniali, derivati al cliente
2. Il professionista deve rendere noto preventivamente al cliente, in forma scritta o digitale, il grado di complessità dell'incarico, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento fino alla conclusione dell'incarico, nonché la misura del compenso, che deve essere adeguata all'importanza dell'opera, tramite un preventivo di massima, comprensivo di spese, oneri e contributi.
3. Il compenso può essere in parte costituito da una componente variabile, anche fissata in percentuale, commisurata al successo dell'incarico professionale
4. In nessun caso il compenso richiesto dal professionista può essere manifestamente sproporzionato, sia in eccesso che in difetto, all'attività svolta o da svolgere. Egli deve tenere la contabilità delle spese sostenute e degli acconti ricevuti ed è tenuto a consegnare, a richiesta del cliente, la nota dettagliata delle somme anticipate e delle spese sostenute per le prestazioni eseguite e degli onorari per le prestazioni svolte.
5. Salvo diverso accordo con il cliente, la ripartizione dei compensi tra professionisti che assistano congiuntamente un cliente o che partecipino ad un'associazione professionale avviene in base ad un accordo tra gli stessi.

6. È fatto divieto di ritenere i documenti e gli atti ricevuti dal cliente a causa del mancato pagamento degli onorari o per il mancato rimborso delle spese anticipate, salvo quanto previsto all'articolo 22, comma 5, del presente Codice.

7. Il professionista non può proporre o pubblicizzare prestazioni professionali gratuite ovvero a prezzi meramente simbolici, in qualsiasi forma e con qualsiasi mezzo e strumento.

Articolo 25 – EQUO COMPENSO

1. Nei rapporti regolati dalla legge 21 aprile 2023 n. 49 è fatto obbligo al professionista:

a) di convenire con il cliente, in qualunque forma, un compenso per l'esercizio dell'attività professionale che sia giusto, equo e proporzionato alla prestazione professionale richiesta e determinato in applicazione dei parametri previsti dal decreto ministeriale di riferimento;

b) che proponga al cliente convenzioni, contratti o altri accordi, da lui esclusivamente predisposti, aventi ad oggetto l'esercizio dell'attività professionale, di informare il cliente che è nulla la pattuizione di compensi che non siano giusti, equi e proporzionati alla prestazione professionale richiesta e che non siano determinati in applicazione dei parametri previsti dal decreto ministeriale di riferimento.

2. Al fine di valutare se il compenso pattuito sia giusto, equo e proporzionato deve tenersi conto, caso per caso: a) del valore e natura della pratica; b) dell'importanza, difficoltà, complessità della pratica; c) delle condizioni d'urgenza per l'espletamento dell'incarico; d) dei risultati e vantaggi, anche non economici, ottenuti dal cliente; e) dell'impegno profuso anche in termini di tempo impiegato; f) del pregio dell'opera prestata; g) dei parametri previsti dal decreto ministeriale di riferimento.

CAPO 3 – RAPPORTI CON GLI ENTI ISTITUZIONALI DI CATEGORIA

Articolo 26 – ELETTORATO ATTIVO

1. Il professionista partecipa alle attività istituzionali degli organi rappresentativi della categoria e alle assemblee elettive.

2. Ciascun iscritto può svolgere attività di promozione elettorale nei confronti di candidati a cariche elettive, diffondendo programmi e notizie relative alle proprie attività, non solo professionali. Può indicare le differenze tra il programma di un candidato e quelli di altri colleghi che si candidino per la medesima carica. Nell'esprimere critiche o proposte inerenti alla carica l'iscritto dovrà comunque astenersi da considerazioni irrispettose e denigratorie nei confronti dei candidati.

Articolo 27 – ELETTORATO PASSIVO

1. Il professionista che si candidi per una carica istituzionale elettiva può informarne i colleghi anche diffondendo programmi e notizie riguardanti la sua attività, non soltanto professionale, purché nei limiti consentiti dalle norme di deontologia. Può indicare le differenze tra il proprio programma e quelli di altri colleghi candidati per la medesima carica.
2. Nell'esprimere critiche o proposte inerenti alla carica il professionista deve comunque astenersi da considerazioni irrispettose e denigratorie nei confronti di altri candidati.

Articolo 28 – INCARICHI ISTITUZIONALI

1. Il professionista che ricopre incarichi istituzionali in base all'ordinamento professionale a livello locale o nazionale adempie alle sue funzioni con responsabilità, disciplina e onore e opera con spirito di servizio nei confronti dell'intera categoria per la valorizzazione della professione, nell'interesse pubblico e degli iscritti, tutelando la pari dignità e pari opportunità di ciascun iscritto.
2. Egli gestisce con trasparenza e onestà le attività dell'Ordine e promuove le iniziative volte a realizzare aggregazioni e associazioni professionali, allo scopo di favorire la formazione, la specializzazione degli iscritti e il miglioramento delle prestazioni professionali; favorisce, nel rispetto delle norme dell'ordinamento professionale, l'evoluzione e lo sviluppo del senso di identità e di appartenenza alla categoria; si astiene dall'accettare incarichi professionali, ancorché gratuiti, nel caso in cui venga richiesta all'Ordine l'indicazione di singoli nominativi per lo svolgimento di tali incarichi; gli incarichi professionali per i quali sia stata richiesta l'indicazione di singoli nominativi deve essere resa nota mediante pubblicazione sul sito dell'Ordine; promuove e favorisce la partecipazione di tutti gli iscritti alla vita dell'Ordine, anche in modo da assicurare la presenza di entrambi i generi in una equa proporzione della rappresentanza degli iscritti, al fine di assicurare il ricambio negli organi di governo della professione, locali e nazionali, tenuto conto dei limiti posti dalla legge alla loro rieleggibilità.
3. Il professionista che ricopra incarichi di rappresentanza della categoria professionale si asterrà dall'esercizio di tale funzione per il periodo in cui intenda partecipare a competizioni elettorali politiche o amministrative e comunque ogni qualvolta si trovi in una posizione di conflitto di interessi.
4. Non è consentito utilizzare l'incarico di componente delle commissioni di studio sia nazionali che locali per fini pubblicitari, su carta intestata o biglietti da visita, ferma restando la possibilità di indicarlo sui curricula personali. L'incarico di consigliere locale, di consigliere nazionale, di componente i Consigli di Disciplina e di componente le commissioni locali e nazionali non può essere utilizzato per sollecitare l'affidamento di incarichi professionali.

Articolo 29 – RAPPORTI CON GLI ORDINI E CONSIGLI DI DISCIPLINA LOCALI E IL CONSIGLIO NAZIONALE

1. Nell'esercizio del diritto di esprimere liberamente le proprie opinioni e del suo diritto di critica, costituzionalmente garantiti, ciascun professionista deve comportarsi, nei confronti degli organi della professione, con rispetto, correttezza e considerazione.
2. Il professionista dovrà rendersi disponibile, nei limiti delle sue possibilità, per eventuali richieste di collaborazione e partecipare attivamente alla vita dell'Ordine, a livello locale o nazionale.
3. Il professionista è tenuto a una leale collaborazione con gli organismi di categoria anche tramite la tempestiva, esauriente e veritiera risposta a specifiche richieste di autocertificazione di situazioni, allorché tali richieste siano poste nello svolgimento di funzioni istituzionali. Il professionista, in particolare, deve comunicare al proprio Consiglio dell'Ordine gli estremi della polizza assicurativa per la responsabilità professionale ed ogni sua successiva variazione.
4. Il professionista deve prontamente segnalare ogni causa ostativa al permanere dell'iscrizione nell'Albo al Consiglio dell'Ordine territorialmente competente.

Articolo 30 – RAPPORTI CON LA CASSA NAZIONALE DI PREVIDENZA

1. Le disposizioni dei precedenti articoli, contenuti nel presente Capo, si applicano anche nell'ambito delle Casse Nazionali di Previdenza, in quanto compatibili.

CAPO 4 – RAPPORTI CON COLLABORATORI E DIPENDENTI

Articolo 31 – RAPPORTI CON COLLABORATORI

1. I rapporti con i collaboratori devono essere improntati al reciproco rispetto.
2. È vietato al professionista di avvalersi della collaborazione di soggetti che esercitano abusivamente la professione ovvero agevolare o, in qualsiasi altro modo diretto o indiretto, rendere possibile a soggetti non abilitati o sospesi l'esercizio della professione ovvero farne conseguire vantaggi economici.
3. Il collaboratore che sia iscritto nell'Albo deve astenersi dal tentativo di acquisire clienti attingendoli dalla clientela dello studio presso il quale ha svolto il rapporto di collaborazione.
4. Il professionista non deve distogliere con mezzi sleali i collaboratori di altri iscritti.

Articolo 32 – REMUNERAZIONE DEI DIPENDENTI

1. Nei rapporti con i dipendenti il professionista è tenuto a rispettare le norme vigenti di diritto del lavoro, sia per quanto attiene alla retribuzione, sia per quanto attiene alle qualifiche previste.

Articolo 33 – RISPETTO DELLA RISERVATEZZA

1. Il professionista deve vigilare affinché i tirocinanti, i collaboratori e i dipendenti siano a conoscenza e rispettino gli obblighi del segreto e della riservatezza professionale che anch'essi sono tenuti ad osservare.

Articolo 34 – COLLABORATORI DI ALTRI PROFESSIONISTI

1. Nell'ipotesi di collaborazione con soggetti provenienti da altri studi professionali il professionista deve attenersi a principi di lealtà e correttezza con i colleghi titolari di tali altri studi.

CAPO 5 – RAPPORTI CON I TIROCINANTI

Articolo 35 – DOVERI DEL PROFESSIONISTA

1. Il professionista ha il dovere di favorire lo sviluppo della professione accogliendo, nei limiti delle proprie esigenze operative, coloro i quali richiedano, direttamente o attraverso l'Ordine locale, di poter svolgere il tirocinio professionale, ovvero adoperandosi perché tale possibilità si realizzi presso altri colleghi.

2. Il professionista deve impegnarsi affinché chi svolge il tirocinio presso il proprio studio apprenda la deontologia, la tecnica e la prassi professionale riferita ai campi di attività dello studio anche, in quanto possibile, permettendo al tirocinante di partecipare, in qualità di uditore, alla trattazione delle pratiche con il cliente e i terzi. Il professionista, dopo aver illustrato al tirocinante i principi fondanti e i contenuti del Codice deontologico, ne consegna una copia.

3. Il professionista deve consentire al tirocinante di partecipare alle lezioni universitarie previste nel corso di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea, di curare la preparazione agli esami e di partecipare alle relative sessioni d'esame. A tal fine, il professionista e il tirocinante si adegueranno, quanto alle modalità di svolgimento contestuale del tirocinio e degli studi universitari, alle indicazioni fornite al riguardo dal Consiglio Nazionale

4. Non è consentito affidare a chi svolge tirocinio professionale solo compiti meramente esecutivi.

-
5. Il professionista deve gestire i rapporti con chi svolge il tirocinio presso il suo studio nella massima chiarezza con riferimento ai compiti, ai ruoli, agli elementi economici ed in generale a tutte le condizioni alle quali le due parti si devono attenere durante e dopo lo svolgimento del tirocinio.
 6. Il professionista deve consentire al tirocinante di partecipare ai convegni ed ai corsi di formazione professionale.
 7. Il professionista deve fornire al tirocinante un idoneo ambiente di lavoro.

Articolo 36 – OBBLIGHI DEL TIROCINANTE

1. Il tirocinante iscritto nel registro dei tirocinanti deve utilizzare esclusivamente e per esteso il titolo di “Praticante Dottore Commercialista” o “Praticante Esperto Contabile”.
2. Al termine del tirocinio, il tirocinante non potrà appropriarsi, senza l’esplicito consenso del professionista, anche in formato elettronico, di documenti, procedure, modulistica, dati e software, propri dello studio.
3. Il tirocinante deve astenersi dal tentativo di acquisire direttamente clienti attingendoli dalla clientela dello studio presso il quale ha svolto il tirocinio. Il professionista e il tirocinante possono concordare che il tirocinante non possa accettare incarichi da clienti conosciuti presso lo studio durante il tirocinio stesso, senza l’esplicito consenso del titolare, per un determinato periodo di tempo successivo alla cessazione del rapporto di tirocinio. In tal caso, si applicano le disposizioni di legge in materia di limiti contrattuali della concorrenza.
4. Il tirocinante non può usare carta da lettere o biglietti da visita intestati dai quali egli risulti come collaboratore dello studio presso il quale svolge il tirocinio senza l’esplicito consenso del titolare.
5. Il tirocinante è soggetto ai doveri e alle norme del codice deontologico e al potere disciplinare del Consiglio di Disciplina dell’Ordine territorialmente competente.

Articolo 37 – TRATTAMENTO ECONOMICO E DURATA DEL TIROCINIO

1. Il rapporto di tirocinio non determina alcun rapporto di lavoro subordinato ed è considerato come periodo di apprendimento professionale. Esso è per sua natura gratuito e non determina l’instaurazione di rapporto di lavoro subordinato anche occasionale. Tuttavia, sin dall’inizio del periodo di tirocinio, il professionista dovrà concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario. Inoltre, il professionista non mancherà di attribuire al praticante, il cui apporto sia di rilevante valore e utilità per lo studio, somme, a titolo di borsa di studio, per favorire ed incentivare l’assiduità e l’impegno nell’attività svolta.
2. Il tirocinio finalizzato al sostenimento dell’Esame di Stato non si protrae, di regola, oltre il periodo mediamente necessario in relazione alle previsioni di legge e ai tempi tecnici inerenti al calendario della sessione d’esame.

3. Successivamente al conseguimento dell'abilitazione professionale, il rapporto di collaborazione sarà regolato dalla libera determinazione delle parti.

CAPO 6 – ALTRI RAPPORTI

Articolo 38 – RAPPORTI CON I PUBBLICI UFFICI

1. Nei rapporti con i magistrati e i funzionari della pubblica amministrazione con cui il professionista viene in contatto, il professionista si comporta con rispetto delle pubbliche funzioni, senza assumere atteggiamenti in contrasto con la propria dignità professionale e all'insegna del reciproco rispetto.
2. Il professionista che sia in rapporti di parentela o amicizia o familiarità con i soggetti di cui al primo comma non deve utilizzare, né sottolineare, né vantare tale circostanza al fine di avvantaggiare l'esercizio della propria attività professionale.

Articolo 39 – RAPPORTI CON I MEZZI INFORMAZIONE E DI COMUNICAZIONE SOCIALE

1. Nei rapporti con la stampa e con tutti gli altri mezzi di informazione e di comunicazione sociale, ivi inclusi i social network, il professionista non deve fornire notizie coperte dal segreto professionale, spendere il nome dei propri clienti, enfatizzare le proprie capacità professionali e comunicare informazioni equivoche, ingannevoli o suggestive.
2. Ferma restando l'osservanza dei doveri e il rispetto degli obblighi indicati negli articoli 6 commi 1 e 2, 11, 14 comma 2, 28 comma 1 e 29 comma 1, nell'utilizzo dei mezzi di comunicazione sociale, ivi inclusi i social network, l'iscritto deve astenersi da qualsiasi intervento o commento che possa ledere l'onorabilità delle istituzioni, anche di categoria, o comunque nuocere all'immagine e al decoro della professione e degli iscritti.

Articolo 40 – RAPPORTI CON ALTRE PROFESSIONI

1. Il professionista, qualora nell'esercizio della professione abbia rapporti con iscritti in altri albi professionali, deve attenersi al principio del reciproco rispetto e della salvaguardia delle specifiche competenze.

TITOLO III – CONCORRENZA

Articolo 41 – UTILIZZO DI CARICHE PUBBLICHE

1. Il professionista non deve avvalersi di cariche politiche o pubbliche in modo tale da far fondatamente ritenere che, per effetto di esse, egli possa conseguire vantaggi professionali per sé o per altri.

Articolo 42 – ESERCIZIO ABUSIVO DELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE

1. È vietato al professionista favorire, agevolare, direttamente o indirettamente o per tramite di terzi, l'esercizio abusivo della professione o, comunque, adottare metodi e sistemi che rendano possibile o consentano a soggetti non abilitati l'esercizio della professione, anche se limitatamente ad un solo affare o per un ridotto periodo di tempo.
2. Nel rispetto della tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione, il professionista che venga a conoscenza di esercizio abusivo della professione da parte di chiunque, ha l'obbligo di comunicarlo tempestivamente al Consiglio dell'Ordine territorialmente competente.
3. È fatto divieto al professionista di accettare incarichi congiuntamente a soggetti non abilitati per svolgere ed eseguire prestazioni professionali contenute nell'ordinamento professionale e di avvalersi, per l'esercizio di prestazioni riservate, di soggetti non abilitati ovvero di promuoverne o favorirne la loro attività.

Articolo 43 – DIVIETO DI INTERMEDIAZIONE

1. È vietata qualsiasi forma, attiva o passiva, di intermediazione che possa pregiudicare l'indipendenza e l'obiettività del professionista.

Articolo 44 – INFORMAZIONE, PUBBLICITÀ INFORMATIVA E UTILIZZO DEI TITOLI

1. La pubblicità informativa, con ogni mezzo, avente ad oggetto l'attività professionale, le specializzazioni ed i titoli professionali posseduti, la struttura dello studio ed i compensi delle prestazioni, è libera.
2. Il messaggio pubblicitario e la scelta dei mezzi e degli strumenti di comunicazione, i quali devono avere fine esclusivamente promozionale, devono in ogni caso ispirarsi ed essere conformi al decoro e all'immagine della professione. È in particolare vietato inviare, anche tramite terzi, comunicazioni telematiche e messaggi elettronici a potenziali clienti, offrendo le proprie prestazioni professionali senza che questi ne abbiano fatto richiesta.
3. Le informazioni devono essere trasparenti, veritiere, corrette e non devono essere equivoche, ingannevoli, denigratorie, comparative, enfaticanti, superlative o suggestive. Ogni informazione deve poter essere verificabile con elementi oggettivi.
4. Nelle informazioni pubblicitarie non possono mai essere menzionati o indicati nominativi dei clienti o delle parti assistite, ancorché abbiano fornito il proprio consenso, e non possono mai essere promosse attività di altri soggetti.
5. Nell'esercizio della propria attività il professionista utilizza il titolo professionale spettante in base all'ordinamento professionale vigente.

6. Il professionista può, in aggiunta al titolo previsto dall'ordinamento professionale, utilizzare il titolo accademico di professore solo laddove egli sia professore universitario di ruolo, ordinario, straordinario, associato, aggregato o emerito nel settore scientifico disciplinare che forma oggetto della professione. In tal caso il professionista, nell'utilizzare il titolo, deve precisare la qualifica e il settore scientifico disciplinare di insegnamento. In tutti gli altri casi se ne può avvalere se la materia di insegnamento forma oggetto della professione, specificando la qualifica, la materia di insegnamento nonché la durata dell'incarico o del contratto.

7. Nella denominazione dello studio possono essere menzionati i nomi dei colleghi che abbiano fatto parte in passato dello studio, previo esplicito consenso di questi o dei loro eredi.

8. Gli iscritti appartenenti ad istituzioni e ad associazioni senza fini di lucro possono utilizzare, nell'esercizio della professione, il logo rappresentativo delle stesse e l'eventuale titolo, solo se i loro fini istituzionali siano attinenti all'oggetto della professione.

9. L'iscritto che aderisca o partecipi ad una rete o network professionale, nazionale o internazionale, può renderlo esplicito, comunicarlo a terzi ed usarne il logo, purché formalmente autorizzato.

10. Oltre all'utilizzo dei segni distintivi personali, il professionista è tenuto a rispettare le regole emanate dal Consiglio Nazionale in merito all'utilizzo del sigillo e del logo rappresentativo dell'Ordine professionale e del Consiglio Nazionale.

11. Il sito internet del professionista o dello studio associato di cui fa parte non può contenere riferimenti commerciali o pubblicitari.

TITOLO IV – DISPOSIZIONI TRANSITORIE

Articolo 45 – ENTRATA IN VIGORE

1. Il presente codice deontologico entra in vigore il 1° aprile 2024.

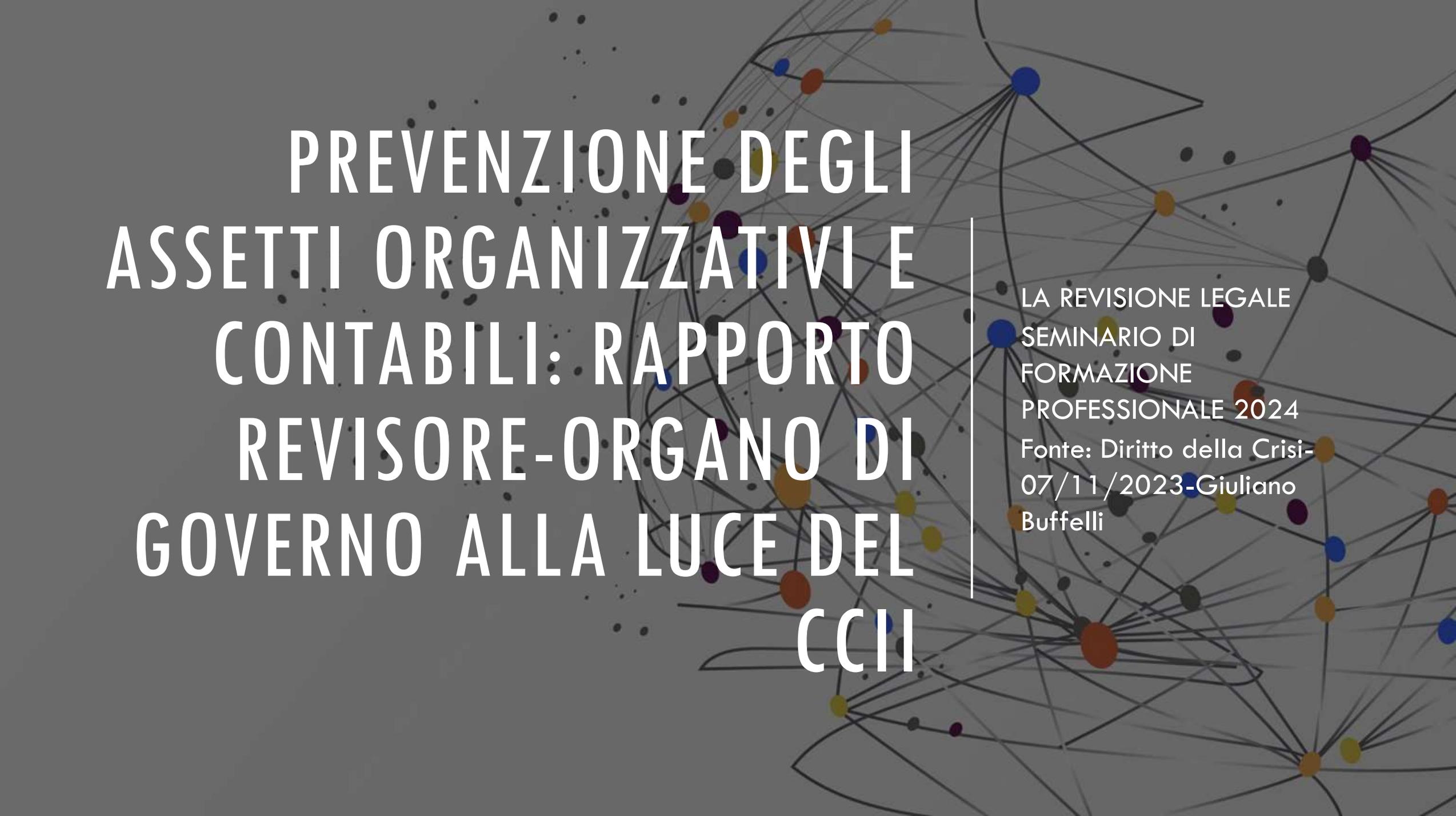
2. Per i fatti commessi anteriormente alla data di entrata in vigore del presente Codice, si applica il Codice deontologico in vigore all'epoca della commissione dei fatti.

3. Le norme di cui al presente Codice estendono la propria efficacia anche ai fatti e agli atti suscettibili di sanzione disciplinare commessi prima della entrata in vigore del presente Codice, se l'applicazione delle stesse risulta essere più favorevole al trasgressore sempreché la sanzione disciplinare non sia stata irrogata con provvedimento resosi definitivo.



In collaborazione con

GRUPPO **24** ORE



PREVENZIONE DEGLI ASSETTI ORGANIZZATIVI E CONTABILI: RAPPORTO REVISORE-ORGANO DI GOVERNO ALLA LUCE DEL CCII

LA REVISIONE LEGALE
SEMINARIO DI
FORMAZIONE
PROFESSIONALE 2024

Fonte: Diritto della Crisi-
07/11/2023-Giuliano
Buffelli

INDICE

1. DEFINIZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO IN CHIAVE CCII.
2. ATTORI COINVOLTI: RUOLI E RESPONSABILITÀ
3. OBIETTIVI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO
4. CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA
5. COMPrensIONE E VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO
6. LIMITI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO
7. CICLI OPERATIVI: INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI CONTROLLO
8. ADEGUATI ASSETTI: RAPPORTO TRA CODICE DELLA CRISI E CODICE CIVILE
9. SEGNALAZIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO
10. INCERTEZZA DEGLI STANDARD UTILIZZATI SENZA STRESS TEST
11. ADEGUATI ASSETTI ED ORGANO DI CONTROLLO E REVISIONE



L'imprenditore riceve in mano la raffigurazione qui presente, quando chiede al suo consulente di aprire un'attività economica di tipo societario

**AUTO
SENZA
RUOTE E
VOLANTE**

ANALISI DEL CODICE CRISI ALLA LUCE RAPPORTI TRA ORGANO DI REVISIONE E ORGANO AMMINISTRATIVO



Esiste la Scuola dell'imprenditore?

NO

TIPOLOGIA DI SOGGETTI AZIENDALI IN ITALIA

SOCIETA' DI CAPITALI

SPA – SAPA – SRL (nelle varie forme presenti oggi: Srls – Società tra Avvocati – Società tra ingegneri ed architetti – Società tra professionisti – SOCIETA' COOPERATIVE

SOCIETA' DI PERSONE

SNC – SAS – ASSOCIAZIONI TRA PROFESSIONISTI

ETS

Asd – Ssd srl – Fondazioni – Trust – Associazioni di categoria – Enti religiosi – ex onlus ed ex adv....ecc...

CCII

c) «sovraindebitamento»: lo stato di crisi o di insolvenza del consumatore, del professionista, dell'imprenditore minore, dell'imprenditore agricolo, delle start-up innovative di cui al decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, e di ogni altro debitore non assoggettabile alla liquidazione giudiziale ovvero a liquidazione coatta amministrativa o ad altre procedure liquidatorie previste dal codice civile o da leggi speciali per il caso di crisi o insolvenza.

*Imprenditore agricolo: colui che svolge attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.
Start-up innovative: finchè mantengono i requisiti di legge e l'iscrizione nell'apposito albo CCIAA.
Imprenditore minore: attivo non superiore 300 mila euro nei 3 es.prec.; Ricavi non superiori 200 mila euro nei 3 es.prec.; Debiti non superiori a 500 mila euro.*

DEFINIZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

NORMATIVA e REGOLE di RIFERIMENTO NAZIONALE

- D.Lgs. N. 58 del 1998 («TUF») introduce l'espressione «Sistema di Controllo Interno» (art. 149, comma 1, p.to c, «Doveri del collegio sindacale»)
- Codice di Autodisciplina per le Società Quotate (Codice Preda) redatto dal Comitato per la Corporate Governance presso Borsa Italiana nel 1999 e successivi aggiornamenti
- D.Lgs. N. 231 del 2001 e successive integrazioni «Responsabilità amministrativa delle Società»
- D.Lgs. N. 262 del 2005 «Tutela del Risparmio»
- Principi di revisione internazionali (ISA Italia)
- Norme e Linee Guida emanate da CNDCEC e IFAC

Regole a conoscenza dei Consulenti e non dell'Imprenditore



DEFINIZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Codice di Autodisciplina

Il Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi è

«l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi». (art.7.P.1).

Il SCI, secondo il CoSO report II, è l'insieme dei mezzi (persone, procedure e risorse) che hanno lo scopo di monitorare l'attività aziendale, sia preventivamente che a consuntivo per mitigare i rischi che possono ostacolare il raggiungimento degli obiettivi aziendali al fine di contribuire a



ATTORI COINVOLTI:RUOLI E RESPONSABILITA'

ASSEMBLEA

COLLEGIO
SINDACALE

ORGANISMO DI
VIGILANZA

REVISORE LEGALE

CONSIGLIO DI
AMMINISTRAZIONE
Obbligatorio per le
società cooperative

INTERNAL
AUDITOR

AMMINISTRATORI
DELEGATI

RESPONSABILI
FUNZIONARI
DELL'AZIENDA

ATTORI COINVOLTI:RUOLI E
RESPONSABILITA'
DEFINIZIONE CONTINUITA' AZIENDALE

Il riferimento in argomento sotto il profilo contabile è il Principio Dic 11.

Secondo detto Principio la continuità aziendale si sostanzia nelle **capacità dell'impresa di costituire un complesso economico funzionante, destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.**

L'Dic 11 specifica pertanto la portata dell'**articolo 2423-bis**, comma 1, n. 1, cod. civ.

L'imprenditore alla costituzione, immette
solo il capitale: Ricordiamoci che esistono le
SRLS con capitale anche di 1 euro
Manca il corretto Assetto

ATTORI COINVOLTI:RUOLI E RESPONSABILITA'

VALUTAZIONE DELL'ADEGUATEZZA ASSETTO ORGANIZZATIVO E DIAGNOSTICA

ANTECEDENTE CRISI DELL'IMPRESA

RIENTRO NELL'EQUILIBRIO

ISTITUZIONE DI: PROCEDURE-ORGANIGRAMMI-ASSETTI

VIGILANZA

RESPONSABILITA' – come si estrinseca

valutazioni costanti circa l'**adeguatezza** dell'assetto ai sensi dell'art. 2086 c.c. e **dare idonee iniziative** per **garantire** tale adeguatezza

esigendo – che in corso d'opera **L'Organo Amministrativo** effettui opportuni correttivi e adattamenti: si tratta di attività non saltuaria, bensì permanente e svolta continuativamente durante l'incarico, intensificando l'**interlocuzione** con l'organo di amministrazione e il **monitoraggio** sulla gestione

Art.25-octies D.L.GS. 14/2019
Segnalazione dell'organo di controllo

Sia il **Presidente dell'Organo di Controllo** che il **Revisore Unico**, devono essere dotati di PEC personale per poter inoltrare la segnalazione all'Organo Amministrativo, il quale deve possedere PEC separata da quella aziendale (NDR)

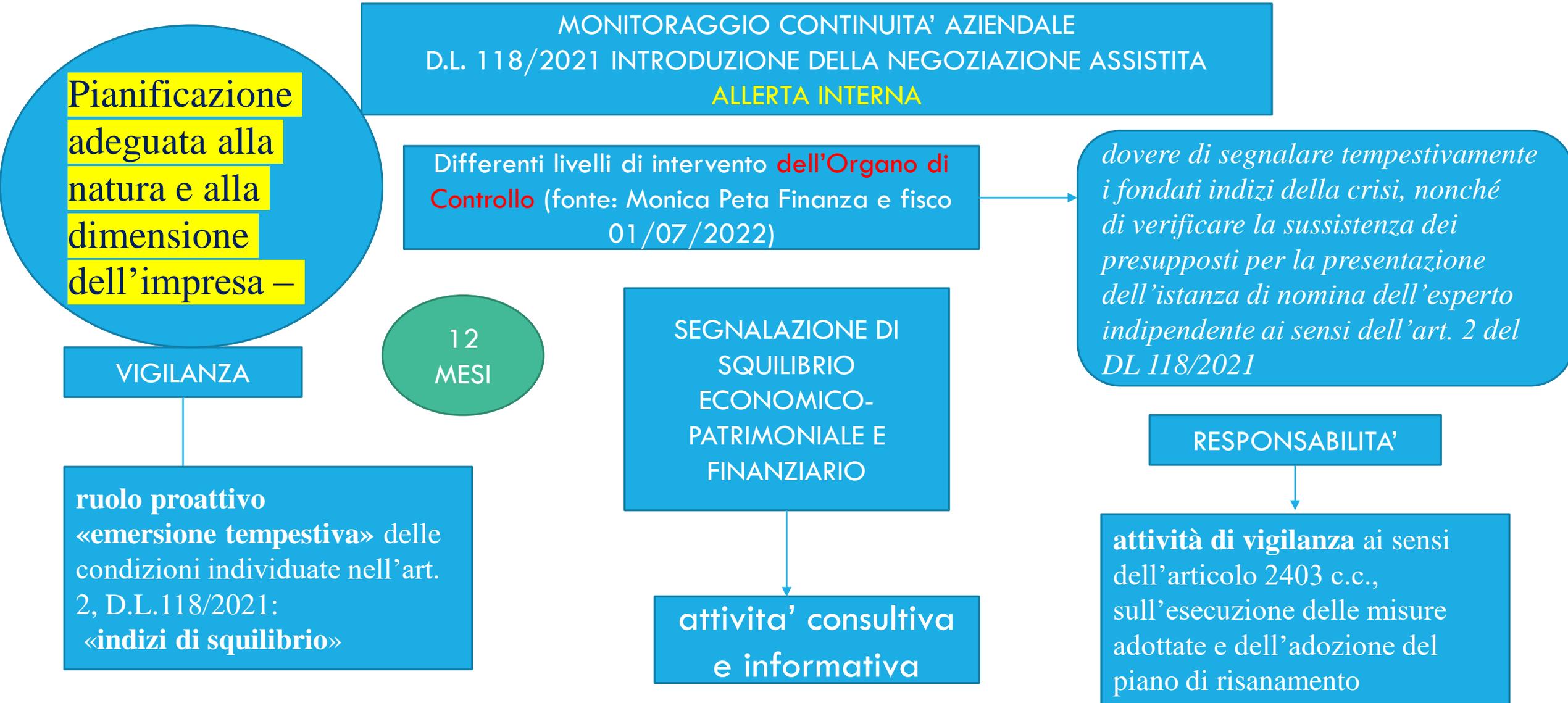
2. La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini dell'attenuazione o esclusione della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile o dall'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. La segnalazione è in ogni caso considerata tempestiva se interviene nel termine di sessanta giorni dalla conoscenza delle condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, lettera a), da parte dell'organo di controllo o di revisione.

COLLEGIO SINDACALE O REVISORE UNICO

1. segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17 (Procedura di Negoziazione)
2. La segnalazione è motivata, è trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione (PEC o RACCOMANDATA RR.) e contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese.
3. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile.
4. La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile.

MODIFICHE D.L. 136/2024

1. L'organo di controllo societario e il soggetto incaricato della revisione legale, nell'esercizio delle rispettive funzioni, segnalano, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17.



OBIETTIVI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

GLI ELEMENTI COSTITUTIVI del SCI sono 5

- ❖ AMBIENTE DI CONTROLLO
- ❖ VALUTAZIONE DEI RISCHI
- ❖ ATTIVITA' DI CONTROLLO
- ❖ INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE
- ❖ MONITORAGGIO



OBIETTIVI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

ELEMENTI COSTITUTIVI COMPONENTI L'UNITA' DI CONTROLLO

AMBIENTE DI CONTROLLO

L'ambiente di controllo è determinato dalle persone che vi operano e quindi dalle loro qualità individuali e dai loro valori etici. È la base su cui poggia tutto il processo del controllo interno (assegnazione di responsabilità).

VALUTAZIONE DEI RISCHI

La gestione dei rischi è fondamentale per una efficace impostazione del SCI. Per gestione dei rischi si intende la loro preventiva identificazione al fine di individuare le misure di mitigazione necessarie a ridurre i rischi al livello residuo voluto e quindi operare in modo consapevole verso gli obiettivi dell'impresa.

ATTIVITA' DI CONTROLLO

L'attività di controllo è rappresentata dalle politiche/procedure aziendali che il management ha adottato al fine di mitigare i rischi che potrebbero ostacolare l'operatività dell'impresa.

INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE

I flussi informativi devono essere tali da consentire un adeguato e completo scambio di informazioni necessarie a gestire e controllare l'attività dell'impresa.

MONITORAGGIO

Il monitoraggio del SCI è fondamentale per assicurarne l'efficacia e l'efficienza

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

ISA Italia n.210 «Accordi Relativi Ai Termini Degli Incarichi Di Revisione» - Par. 6 b) :

«6. Al fine di stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore deve:

.....
b) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità: (Rif.: Parr. A11-A14, A20)

.....
ii) per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali; (Rif.:Parr. A16-A19) ;

IL BILANCIO NON DEVE CONTENERE ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODE O A COMPORTAMENTI O AD EVENTI ECCEZIONALI

LA LETTERA DI INCARICO PRECISA CHE SI ANALIZZERA' IL CONTROLLO INTERNO PER CONCORDARE CON LA DIREZIONE LE PROCEDURE DI REVISIONE PIU' APPROPRIATE

IL REVISORE COMUNICHERA' LE CARENZE SIGNIFICATIVE E NEGLI ASPETTI DEL CONTROLLO INTERNO

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

L'ISA Italia n.315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera» prevede che:
«Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.»

ATTIVITA' DEL REVISOR:

Acquisire elementi probativi tramite:

- ISPEZIONE
- OSSERVAZIONE
- ANALISI

DOCUMENTAZIONE

L'ambiente di controllo di per sé non previene, individua e/o corregge errori significativi ma può influenzare la valutazione del revisore sull'efficacia di altri controlli

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

VALUTAZIONE DEL RISCHIO

ELEMENTI DI RILIEVO:

- RISCHI CONNESSI ALL'INFORMATIVA FINANZIARIA
- SIGNIFICATIVITA' DEL RISCHIO
- PROBABILITA' DI

ATTIVITA' DEL REVISORE

IL REVISORE DEVE VALUTARE SE IL PROCESSO DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO ADOTTATO DALL'IMPRESA SIA APPROPRIATO ALLE CIRCOSTANZE (NATURA, DIMENSIONI E COMPLESSITÀ) SE L'IMPRESA NON HA PREDISPOSTO TALE PROCESSO, IL REVISORE DEVE DISCUTERE CON LA DIREZIONE LE MODALITA' CON CUI I RISCHI COLLEGATI ALL'INFORMATIVA FINANZIARIA SONO STATI IDENTIFICATI E FRONTEGGIATI

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

VALUTAZIONE DEL RISCHIO

ELEMENTI DI RILIEVO:

- CLASSI DI OPERAZIONI RILEVANTI PER IL BILANCIO
- PROCEDURE ANCHE DI RILEVAZIONE IT, REGISTRAZIONE, ELABORAZIONE DEI DATI CONTABILI
- PROCESSO DI PREDISPOSIZIONE DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA
- CONTROLLI RELATIVI ALLE SCRITTURE CONTABILI (AD ES. OPERAZIONI INUSUALI O NON RICORRENTI)
- COMUNICAZIONE DA PARTE DELL'IMPRESA DI RUOLI, RESPONSABILITÀ INDIVIDUALI E

ATTIVITÀ DEL REVISORE

- IL REVISORE DEVE ANALIZZARE E COMPRENDERE IL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE ANCHE PER GLI ASPETTI IT
- IL REVISORE DEVE CONCENTRARSI SULL'INDIVIDUAZIONE E COMPrensIONE DELLE ATTIVITÀ DI CONTROLLO RELATIVE ALLE AREE DOVE RITIENE CHE VI SIANO PIU' ALTI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI.
- IL REVISORE DOVRA' VALUTARE SE TESTARE L'EFFICACIA OPERATIVA DEL CONTROLLO AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DELL'ESTENSIONE DELLE PROCEDURE DI VALIDITA'

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

Le attività di controllo possono essere distinte a seconda delle modalità attraverso cui esplicano la loro efficacia.

TIPOLOGIE DI MECCANISMI DI CONTROLLO

PREVENTIVI: impostati per prevenire il verificarsi di un errore o di un fatto non previsto con meccanismi di controlli che agiscono sulla abilitazione a processare l'operazione o l'evento.

IDENTIFICATIVI: disegnati per segnalare anomalie o errori al loro verificarsi o subito dopo

CORRETTIVI: utilizzati per sistemare le conseguenze di un

CONTROLLI INFORMATIZZATI

RISCHI:

- Affidamento su sistemi e programmi che producono o elaborano dati non accurati
- Modifiche non autorizzate a sistemi, programmi, master file ecc
- Potenziale perdita di dati o impossibilità di accesso
- Mancata effettuazione delle modifiche a sistemi e programmi
- Accesso non autorizzato con conseguente distruzione e modifiche improprie di dati e programmi
- Privilegi nell'accesso da parte di risorse IT che possano violare il principio della separazione delle funzioni

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

MONITORAGGIO DEI CONTROLLI

TEMPI DI ESECUZIONE

La frequenza del monitoraggio dipende dalla significatività dei rischi.

I monitoraggi possono essere CONTINUI e cadenzati o SPECIFICI, per esempio le valutazioni del SCI nel suo complesso a livello di processo o di entità.

CONTROLLI

FONTI DI INFORMAZIONE

Le fonti di informazione, sia interne che esterne, devono essere attentamente valutate affinché siano attendibili e tempestivamente aggiornate, al fine di consentire una corretta valutazione dell'efficacia del SCI.

SCETTICISMO PROFESSIONALE

ISA Italia n.700 « Formazione del Giudizio e Relazione sul Bilancio »

Nel paragrafo relativo alla responsabilità del revisore viene ribadito quanto segue:

«Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile.

Inoltre:

- (omissis) - abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società

COMPrensione e VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Processo di valutazione del rischio di controllo interno

Identificazione e Valutazione dei rischi significativi presenza di errori



Verifica attuazione del controllo e documentazione

Identificazione del rischio residuo di errori significativi in bilancio

Valutazione della **configurazione** del controllo

DOCUMENTARE I RISULTATI RAGGIUNTI



COMPrensione E VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Imprese di minori

dimensioni

Nelle imprese di dimensioni minori, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come necessarie, o si possono dare casi in cui l'impresa ha documentato in maniera limitata l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo eventualmente poste in essere. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione tese principalmente alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio (c.d. procedure di validità), piuttosto che procedure volte ad accertare l'efficacia operativa dei controlli

PRINCIPI SULLE IMPRESE MINORI DEL CNDCEC

IL REVISORE
COMUNQUE
acquisisce una
comprensione
dell'ambiente di
controllo dell'impresa e
delle

caratteristiche del
verifica l'eventuale
esistenza di controlli posti in
essere dall'impresa per
prevenire o
individuare e correggere
errori significativi per le
asserzioni selezionate;
- valuta se le procedure di
validità, da sole, sono in
grado di ridurre il rischio di
errori
significativi ad un livello

LIMITI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

«il controllo interno, a prescindere dalla sua efficacia, può fornire ad un'impresa solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi di informativa finanziaria»
(ISA Italia 315, A46).

Il principio di revisione elenca alcuni limiti insiti nel SCI:

- ❑ **giudizio del management errato**
- ❑ **il SCI può non funzionare a causa di un errore umano**
- ❑ **l'operatività di un controllo può non essere efficace perché non se ne comprende lo scopo e quindi le azioni non sono appropriate**
- ❑ **i controlli possono essere elusi dalla collusione di due o più persone o mediante impropria forzatura da parte della direzione**
- ❑ **i controlli sono comunque il frutto di una valutazione soggettiva della direzione in termini di valutazione del rischio e misure ritenute idonee a ridurlo al livello residuale desiderato.**



Dopo aver organizzato
l'azienda ai fini interni,
esterni e di revisione

AUTO CON
RUOTE E
VOLANTE MA
INSTABILE

Non ho la ragionevole
certezza di aver fatto
bene finchè non
effettuo test di stress
delle politiche
aziendali.

ANALISI DEL CODICE CRISI ALLA LUCE RAPPORTI TRA ORGANO DI REVISIONE E ORGANO AMMINISTRATIVO

STRESS TEST

Premessa

L'entrata in vigore dal 15/07/2022 del codice della crisi determina, per effetto del collegamento tra l'art. 2086, comma 2, c.c. (post integrazioni a cura dell'art. 3 D.Lgs. n. 14/2019) e l'art. 2381, comma 5, c.c. non pochi problemi pratici; si ricorda che il comma 5 dell'art. 2381 c.c. mette a carico degli amministratori delegati di società, oltre che la cura che l'assetto sia adeguato, anche l'informativa periodica da rendere al CDA e al collegio sindacale.

La domanda che ci si pone è: che tipo di rilevanza e che portata hanno le novità normative di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 14/2019 nell'applicazione pratica dell'art. 2381, comma 5, c.c. in raccordo con l'art. 2086 c.c.?

Art. 2381, comma 5, c.c.: norma dal titolo "*Presidente, comitato esecutivo e amministratori delegati*": comma 5: Gli organi delegati (amministratori delegati) curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e dimensione dell'impresa.

Riferiscono al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale (o al sindaco unico) se esistenti, con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni **sei mesi**, sul generale andamento della gestione sulla sua prevedibile evoluzione.

Riferiscono sulle operazioni di maggior rilievo che hanno interessato il periodo in esame (anche effettuate da eventuali controllate).

ANALISI DEL CODICE CRISI ALLA LUCE RAPPORTI TRA ORGANO DI REVISIONE E ORGANO AMMINISTRATIVO

Premessa

L'entrata in vigore dal 15/07/2022 del codice della crisi determina, per effetto del collegamento tra l'art. 2086, comma 2, c.c. (post integrazioni a cura dell'art. 3 D.Lgs. n. 14/2019) e l'art. 2381, comma 5, c.c. non pochi problemi pratici; si ricorda che il comma 5 dell'art. 2381 c.c. mette a carico degli amministratori delegati di società, oltre che la cura che l'assetto sia adeguato, anche l'informativa periodica da rendere al CDA e al collegio sindacale.

La domanda che ci si pone è: che tipo di rilevanza e che portata hanno le novità normative di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 14/2019 nell'applicazione pratica dell'art. 2381, comma 5, c.c. in raccordo con l'art. 2086 c.c.?

assetto organizzativi: "(i) il sistema di funzionigramma e di organigramma e, in particolare, il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità (ii) il complesso procedurale di controllo";

assetto amministrativi: "l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di una informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa";

assetto contabili: "... quella parte degli assetti amministrativi orientati a una corretta traduzione contabile dei fatti di gestione, sia ai fini di consuntivazione per la gestione e la comunicazione all'esterno dell'impresa"

ANALISI DEL CODICE CRISI ALLA LUCE RAPPORTI TRA ORGANO DI REVISIONE E ORGANO AMMINISTRATIVO

Art. 2086, comma 2 c.c.: la norma dal titolo "*Gestione dell'impresa*" al comma 2 prevede che:

l'imprenditore che opera in forma societaria e collettiva ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e dimensione dell'impresa anche in funzione:

- della rilevazione tempestiva della crisi di impresa;
- della perdita della continuità aziendale.

nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

Si ricorda che per continuità aziendale, sulla base dell'OIC 11 si intende: "*la capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro*" (intendendosi un periodo di almeno **12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio).

È facile constatare, come le indicazioni previste dall'art. 2086 c.c. non forniscano elementi per individuare come si determini l'adeguatezza della struttura e in particolare come si possa prevedere tempestivamente la crisi.

SI CONTINUA A SBANDARE ANZI A ROLLARE



ANALISI DEL CODICE CRISI ALLA LUCE RAPPORTI TRA ORGANO DI REVISIONE E ORGANO AMMINISTRATIVO

La lista di controllo e il test pratico sono contenuti nell'allegato al decreto dirigenziale del Ministero della Giustizia del 28 settembre 2021.

Art. 3 D.Lgs. n. 14/2019: la norma, dal titolo "*Adeguatezza delle misure e degli assetti in funzione della rilevazione tempestiva della crisi di impresa*" al comma 3 si dà indicazione di cosa devono consentire gli adeguati assetti al fine di prevedere l'emersione tempestiva della crisi, precisando come gli stessi devono permettere congiuntamente di:

- a) *rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;*
- b) *verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi* (nuovo orizzonte temporale introdotto in seguito alla modifica intervenuta sul Codice a cura del D.Lgs. n. 83/2022 e rilevare i segnali di cui al successivo comma quattro); -in precedenza l'arco temporale era individuato in 6 mesi nel testo originario ex art. 13 del D.Lgs. n. 14/2019);
- c) *ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'art. 13, comma 2 CCII.*

Il comma 4 dell'art. 3, precisa che costituiscono segnali di crisi:

- a) *l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno 30 giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;*
- b) *l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno 90 giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;*
- c) *l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di 60 giorni o che abbiano superato da almeno 60 giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;*
- d) *l'esistenza di una o più esposizioni debitorie previste dall'art. 25 novies, comma 1". (debiti verso creditori pubblici qualificati).*

Dall'esame dell'art. 3 commi 3 e 4 si rileva rispettivamente come gli adeguati assetti devono consentire di tempestivamente individuare segnali di crisi

ANALISI DEL CODICE CRISI ALLA LUCE RAPPORTI TRA ORGANO DI REVISIONE E ORGANO AMMINISTRATIVO

Il ruolo del revisore legale e le nuove segnalazioni obbligatorie.

Una delle principali novità introdotte con il *Correttivo ter* riguarda l'art. 25 octies del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (CCII), che stabilisce le segnalazioni a carico dell'**organo di controllo** e del **revisore legale**. Sebbene questo articolo non sia direttamente legato agli assetti aziendali, riveste un'importanza fondamentale, poiché **estende al revisore l'obbligo di segnalare eventuali stati di crisi o insolvenza.**

(Il Revisore viene equiparato all'Organo Amministrativo – Pura Follia-Dirompente)

Il Revisore unico effettua controlli trimestrali presso la società, chiamati controlli di cassa. In realtà, nelle società non obbligate alla Revisione, tale situazione è facoltativa e si rinvia alla relazione annuale. Si segnala la mancanza di congruità tra il termine per allerta dei Revisori (60 giorni) e quello delle verifiche contabili (90 giorni)

Il **revisore**, inoltre, è chiamato a verificare l'esistenza dei requisiti per il mantenimento della **continuità aziendale**. Tali verifiche mirano a prevenire o gestire tempestivamente stati di crisi, intervenendo con prontezza e assicurando che l'azienda mantenga solidi principi di gestione.

Nell'ambito dell'**allerta interna**, in caso di segnali di crisi o insolvenza, l'organo di controllo e il **revisore** devono prontamente informare l'organo amministrativo, fornendo una segnalazione motivata e specificando un termine massimo di 30 giorni entro cui l'organo amministrativo dovrà rispondere con un piano d'azione per la gestione delle difficoltà riscontrate. L'introduzione del **revisore legale** come figura responsabile delle segnalazioni rafforza ulteriormente questo meccanismo, garantendo un monitoraggio strutturato anche per le società che hanno optato per la nomina di tale figura in luogo del collegio sindacale.



ANALISI DEL CODICE CRISI ALLA LUCE RAPPORTI TRA ORGANO DI REVISIONE E ORGANO AMMINISTRATIVO

Dal 28 settembre 2024, il **revisore legale**, oltre a dover valutare la **continuità aziendale**, è chiamato a **notificare qualsiasi stato di crisi o insolvenza** che risulti evidente, come previsto dall'art. 25 octies del CCII all'Organo Amministrativo o al Collegio Sindacale. Questo compito richiede un'interazione costante con il collegio sindacale o il sindaco unico per garantire che i segnali di crisi siano prontamente individuati e gestiti, sostenendo così una governance aziendale più collaborativa e orientata alla prevenzione.

Il **revisore** è chiamato a instaurare una collaborazione più stretta con il collegio sindacale (Organo Amministrativo), mantenendo rapporti costanti e confrontandosi regolarmente sulle attività di monitoraggio. La necessità di garantire la tempestività delle segnalazioni impone quindi un **approccio integrato**, in cui revisore e organi di controllo agiscono come un sistema unico e coeso per garantire una risposta pronta agli stati di crisi. Questo tipo di sinergia tra revisore e governance aziendale è fondamentale per assicurare che il controllo interno e la gestione dell'impresa siano ben allineati agli obiettivi di stabilità e continuità aziendale.



APPROCCIO INTEGRATO TRA REVISORE ED ORGANI DI CONTROLLO (ORGANO AMMINISTRATIVO)

ORA LA MIA GUIDA E' PIU' SICURA



Auguri... Buon Natale!



Un sorriso per te

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

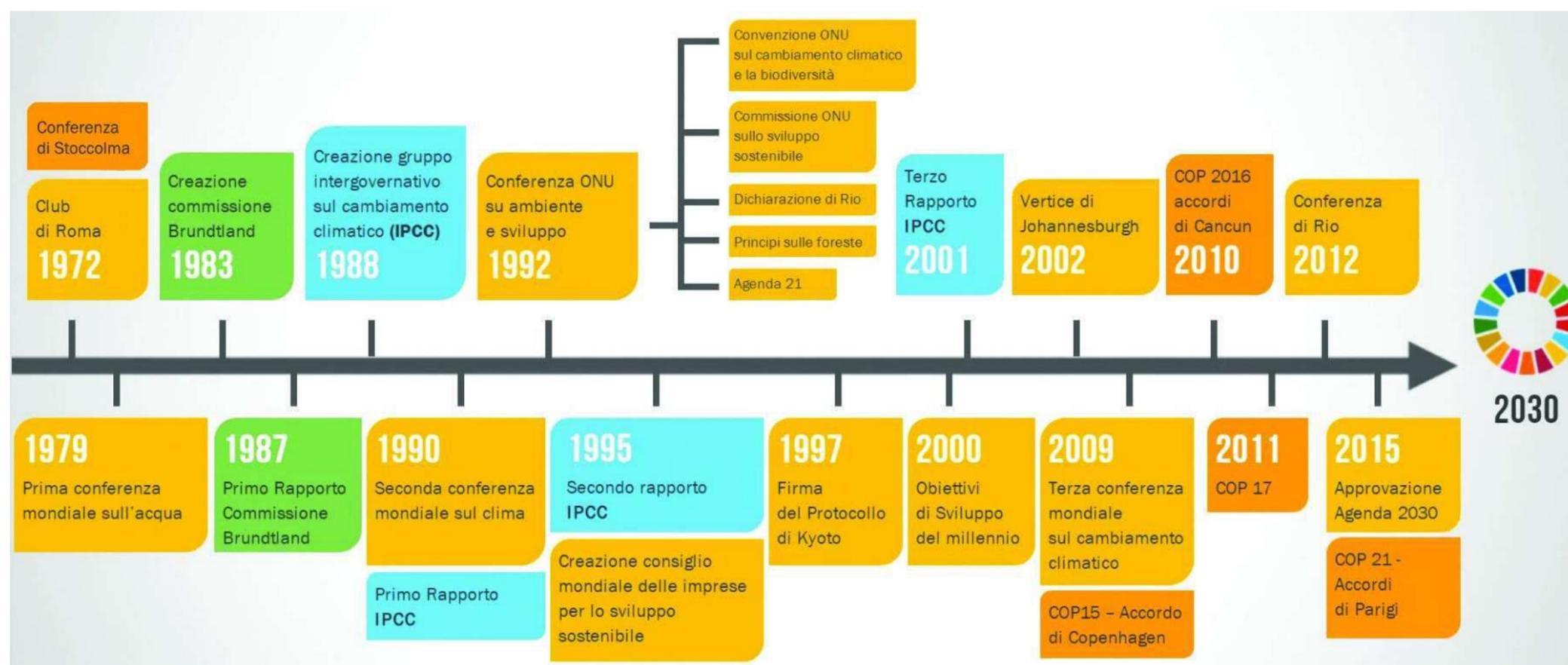
LA REVISIONE DEL REPORTING DI SOSTENIBILITÀ



LA SOSTENIBILITA'

Commissione Mondiale sull'ambiente e sullo sviluppo delle Nazioni Unite 1987, Brundtland, Our Commonwealth future:

« per sviluppo sostenibile si intende uno sviluppo che soddisfi i bisogni del presente senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare i propri».



LA SOSTENIBILITA'



Il 25 settembre 2015 l'Assemblea Generale dell'ONU, costituita da 193 governi dei Paesi membri delle Nazioni Unite, approva l'Agenda 2030, un programma d'azione per lo sviluppo sostenibile

OBIETTIVI PER LO SVILUPPO SOSTENIBILE



LA RESPONSABILITA' SOCIALE DELL'IMPRESA (csr)



LIBRO VERDE Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese (Bruxelles, 18.7.2001 COM(2001))

Che cos'è la responsabilità sociale delle imprese ?

*L'integrazione volontaria delle preoccupazioni **sociali ed ecologiche** delle imprese nelle loro operazioni commerciali e nei loro rapporti con le parti interessate.*

*Essere socialmente responsabili significa non solo soddisfare pienamente gli obblighi giuridici applicabili, ma anche **andare al di là investendo "di più" nel capitale umano, nell'ambiente e nei rapporti con le altre parti interessate.***

Dalla DNF al report di sostenibilità: la direttiva EU 2022/2464



- Il punto di partenza della disciplina europea sull' informativa societaria di sostenibilità è costituita dalla direttiva 2014/95 che è stata recepita con il d. lgs 254/2016.
 - Essa obbliga
 - a una DNF individuale gli Enti Interesse Pubblico (società quotate nei mercati europei, banche, assicurazioni, altre società designate da SM), di grande dimensione, con più di 500 dipendenti;
 - ad una DNF consolidata gli EIP che sono impresa madre di un gruppo di grande dimensione, con più di 500 dipendenti

Dalla DNF al report di sostenibilità: la direttiva EU 2022/2464



- La direttiva 2022/2464 sostituisce la previgente disciplina sulle informazioni di carattere non finanziario.
 - L'intervento europeo è volto a rafforzare l'informativa societaria sui temi ESG rispetto alle istanze e alle aspettative manifestate dagli utilizzatori di queste informazioni (investitori e altri stakeholder)
 - La nuova disciplina prevede l'obbligo di fornire, nella relazione di gestione, un set di informazioni (denominato report o rendiconto di sostenibilità) per comprendere l'impatto dell'attività d'impresa sui fattori di sostenibilità e come i fattori di sostenibilità influenzino l'andamento, i risultati e la situazione dell'impresa

Le principali novità del Report di sostenibilità



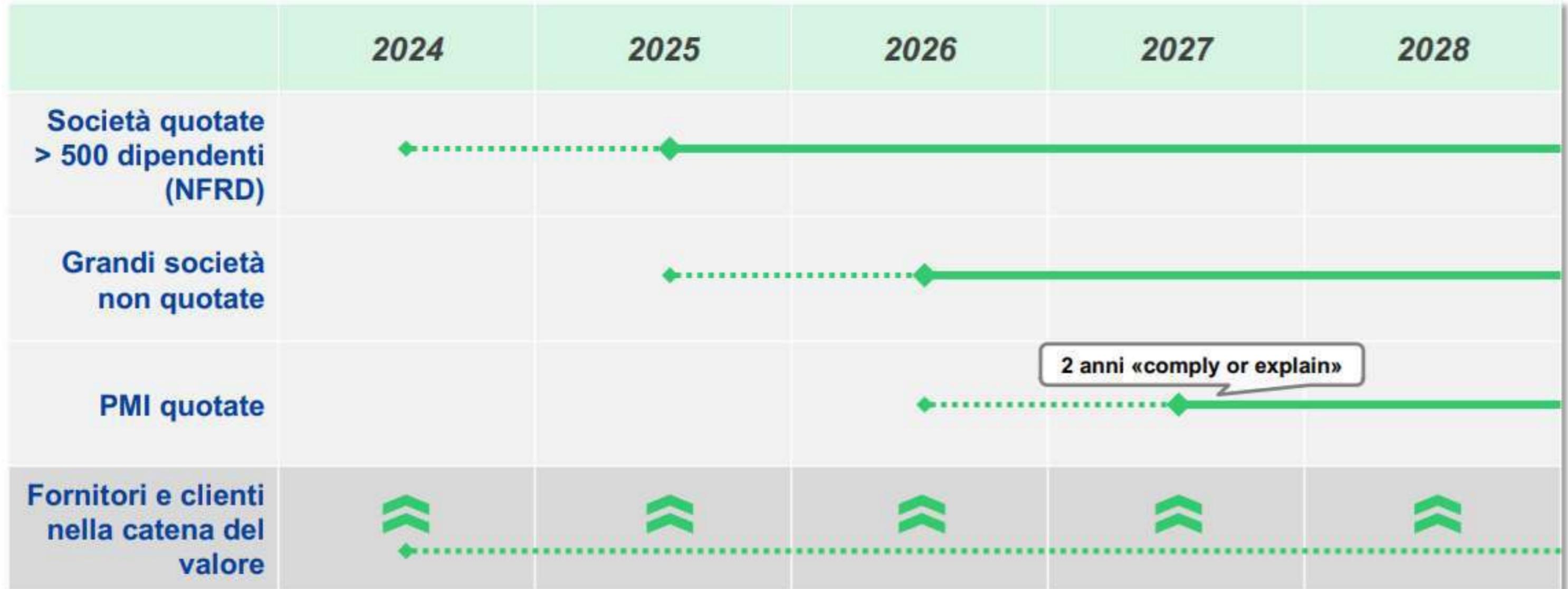
- Ampliamento dell'ambito di applicazione : non più solo gli enti di interesse pubblico con più di 500 dipendenti, ma tutte le imprese quotate, tranne micro imprese quotate, e tutte le grandi imprese. La disciplina si applica anche alle imprese non europee che generano un fatturato netto di 150 milioni di euro nell'UE e che hanno almeno una filiale o una succursale nell'UE.
- Collocazione delle informazioni: devono essere fornite nella relazione di gestione.
- Ampliamento delle informazioni

Le principali novità del Report di sostenibilità - 2



- Armonizzazione dei criteri di rendicontazione: la direttiva prevede che le informazioni dovranno essere fornite sulla base di standard europei, adottati dalla Commissione europea su proposta formulata dall'EFRAG
- Obbligo di revisione delle informazioni: sulle informazioni deve essere effettuata una revisione nella forma della limited assurance (eventuale passaggio alla reasonable assurance nell'ottobre 2028)
- Marcatura delle informazioni: il report di sostenibilità dovrà essere redatto in un formato elettronico unico di comunicazione di cui al regolamento delegato (UE) 2019/815 della Commissione.

I TEMPI DI ATTUAZIONE



LE IMPRESE COINVOLTE



Società di grandi dimensioni

PMI quotate

Società non EU con un fatturato di almeno 150 mln € e almeno una impresa figlia o succursale nell'UE

Sono quelle che soddisfano almeno due dei seguenti requisiti per due esercizi consecutivi:

- Total assets
- Ricavi netti
- Numero medio annuo di dipendenti

Prima ipotesi

≥ 20 mln €

≥ 40 mln €

≥ 250

Dal reporting 2025

≥ 25 mln €

≥ 50 mln €

NFRD

imprese quotate di grandi dimensioni e istituti finanziari di grandi dimensioni

CSRD

tutte le imprese di grandi dimensioni e le PMI quotate

Le imprese coinvolte passano da
~17 mila* a **49 mila** in Europa

Fonte: Commissione Europea

I principi di rendicontazione di sostenibilità dell'Efrag



- La Direttiva prevede che le informazioni devono essere fornite sulla base di standard europei, adottati dalla Commissione europea su proposta formulata dall'Efrag:
 - Un primo set di standard di carattere generale su tutte le tematiche ESG da adottare entro il 30 giugno 2023 (art. 29 ter)
 - Un secondo set di standard relativo alle informazioni complementari e di settore da adottare entro il 30 giugno 2024 (art. 29 ter)
- La Direttiva prevede inoltre l'adozione di standard semplificati e proporzionati per le PMI da adottare entro il 30 giugno 2024 (art. 29 quater)
- La Direttiva prevede infine l'adozione di principi di rendicontazione di sostenibilità per le imprese di paesi terzi da adottare entro il 30 giugno 2024 (art. 40 ter)

Lo stato di adozione degli standard Efrag - 2



- Il 31 luglio 2023 la Commissione europea ha adottato, in via definitiva, un Regolamento delegato che contiene il primo set di standard di carattere non settoriale, applicabile a tutte le imprese rientranti nella direttiva CSRD
- Si tratta di:
 - Due standard cross-cutting su principi e informazioni generali
 - Cinque standard in tema ambientale relativi a: cambiamenti climatici, inquinamento, acque e risorse marine, biodiversità, uso delle risorse ed economia circolare
 - Quattro standard sociali relativi a: forza lavoro propria, lavoratori nella catena del valore, comunità interessate, consumatori e utilizzatori finali
 - Uno standard di governance sulla condotta delle imprese

Lo stato di adozione degli standard Efrag - 3



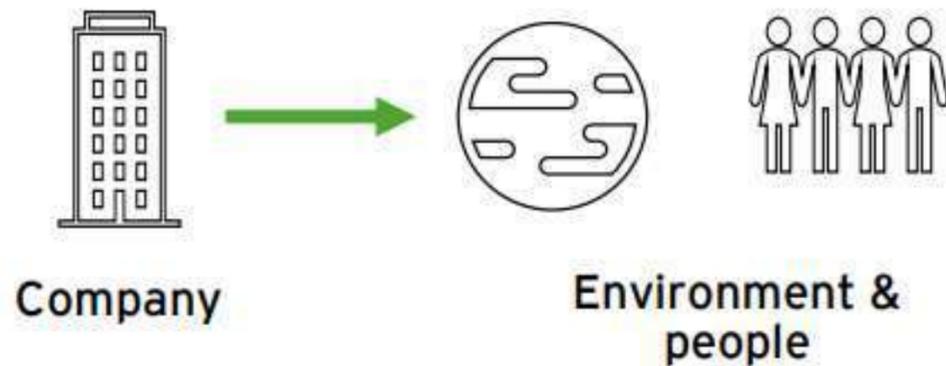
 Cross-cutting standards	 Environment	 Social	 Governance
ESRS 1 General requirements	ESRS E1 Climate change	ESRS S1 Own workforce	ESRS G1 Business conduct
ESRS 2 General disclosures	ESRS E2 Pollution	ESRS S2 Workers in the value chain	
	ESRS E3 Water and marine resources	ESRS S3 Affected communities	
	ESRS E4 Biodiversity and ecosystems	ESRS S4 Consumers and end-users	
	ESRS E5 Resource use and circular economy		

Esrs1 – Doppia materialità

«Doppia Materialità»

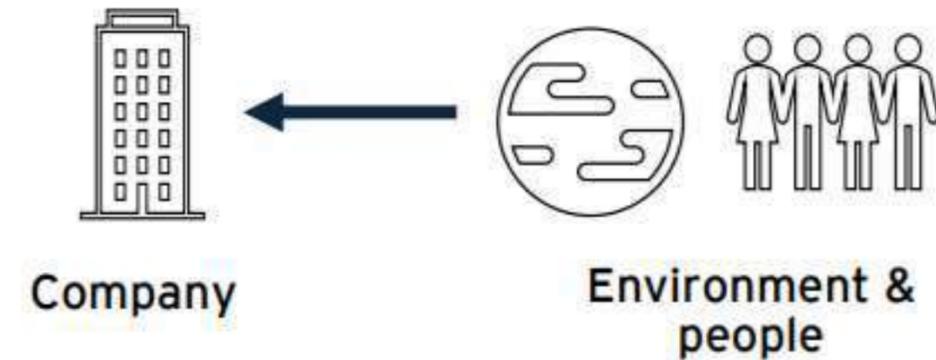
IMPACT MATERIALITY

Qual è l'impatto dell'azienda sull'ambiente e sulle persone?



FINANCIAL MATERIALITY

In che modo le questioni di sostenibilità influenzano l'azienda da un punto di vista finanziario?



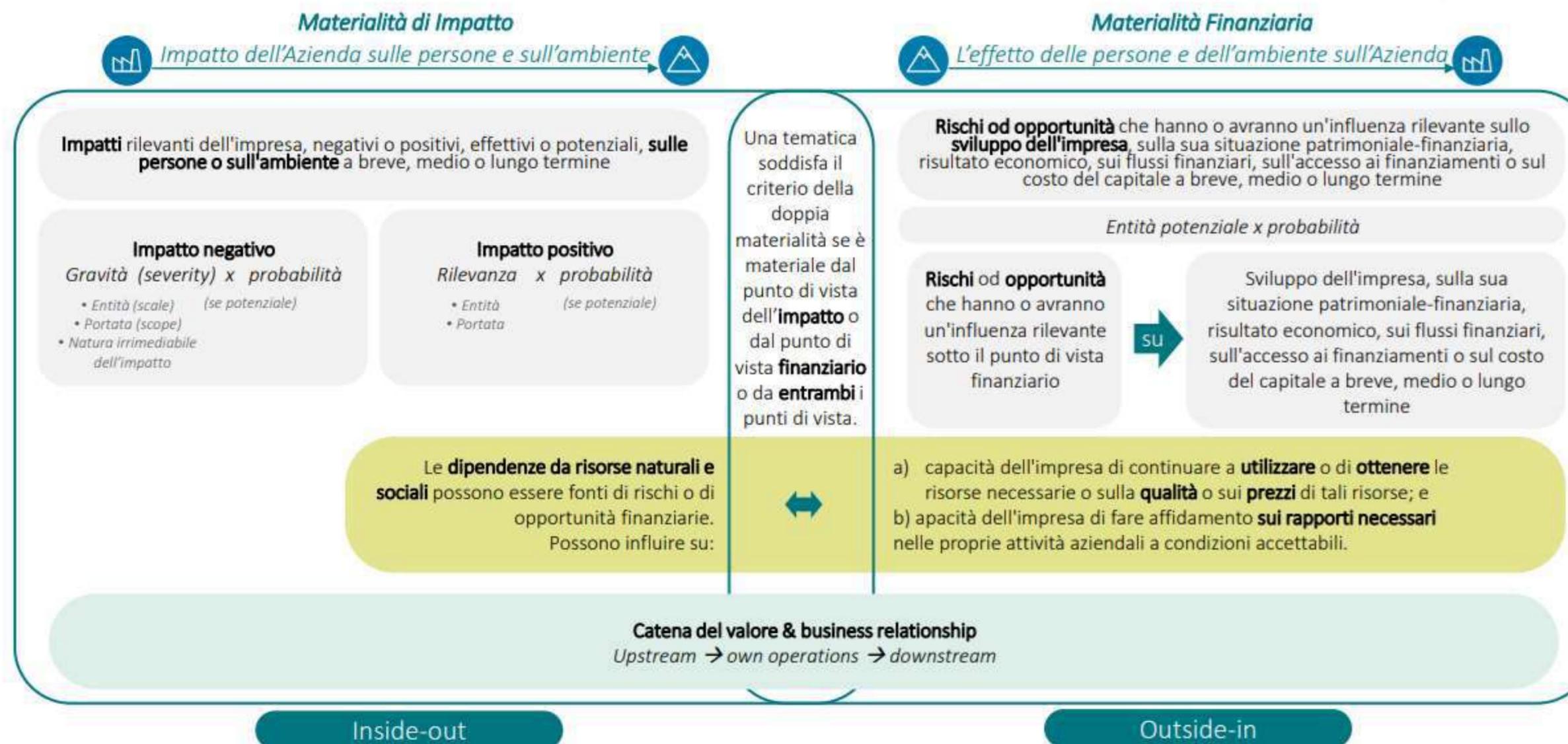
Esrs1 – Doppia materialità - 2



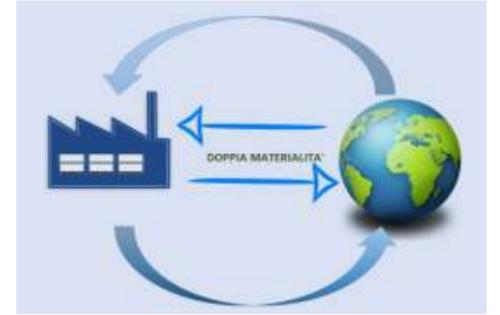
Contenuti ESRS 1 – Doppia Materialità



ESRS 1
Paragrafi 37-38



Keywords



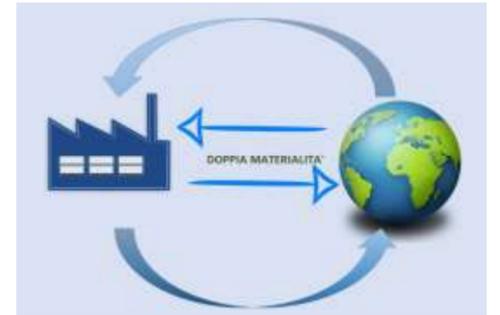
ESRS	KEY WORD	DEFINIZIONE	Materialità di impatto	Materialità finanziaria
ALLEGATO II ACRONIMI E GLOSSARIO DEI TERMINI	IMPATTI	Gli effetti che l'impresa ha o potrebbe avere sull'ambiente e sulle persone, comprese le ripercussioni sui loro diritti umani, connessi alle attività proprie dell'impresa e alla catena del valore a monte e a valle, anche attraverso i suoi prodotti o servizi e i suoi rapporti commerciali. Gli impatti possono essere effettivi o potenziali, negativi o positivi, intenzionali o non intenzionali, reversibili o irreversibili e possono manifestarsi nel breve, medio o lungo periodo. Essi indicano il contributo dell'impresa, negativo o positivo, allo sviluppo sostenibile.	✓	
	RISCHI	Rischi legati alla sostenibilità con effetti finanziari negativi che derivano da questioni ambientali, sociali o di governance che possono incidere negativamente sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico e sui flussi finanziari dell'impresa, sull'accesso ai finanziamenti o sul costo del capitale nel breve, medio o lungo periodo.		✓
	OPPORTUNITÀ	Eventi o condizioni ambientali, sociali o di governance, di natura incerta, che, qualora si verificassero, potrebbero sortire un effetto positivo rilevante sulla strategia o sul modello aziendale dell'impresa, o sulla sua capacità di conseguire i suoi obiettivi e creare valore, e di conseguenza potrebbero influenzare le decisioni dell'impresa e quelle dei partner con cui intrattiene rapporti commerciali riguardo alle questioni di sostenibilità. Come qualsiasi altra opportunità, anche le opportunità legate alla sostenibilità sono misurate come combinazione dell'entità dell'impatto e della probabilità che si verifichi.		✓

La rilevanza d'impatto (Impact Materiality) negli ESRS



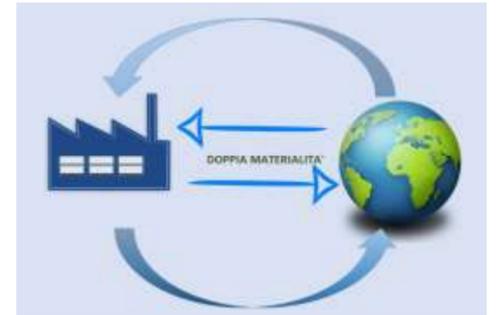
- L'ESRS1 definisce una questione di sostenibilità rilevante dal punto di vista dell'impatto quando riguarda appunto impatti negativi o positivi effettivi o potenziali sulle persone e sull'ambiente a breve, medio o lungo periodo.
 - L'impact materiality segue l'approccio inside-out e cioè considera gli impatti che l'organizzazione ha verso l'ambiente l'esterno.
 - Gli impatti comprendono sia quelli connessi alle operazioni proprie dell'impresa sia alla catena del valore a monte e a valle

La rilevanza finanziaria (Financial Materiality)



- Una questione di sostenibilità è rilevante da un punto di vista finanziario se comporta, o si può ragionevolmente ritenere che comporti, effetti finanziari rilevanti sull'impresa.
 - La rilevanza finanziaria va vista come un ampliamento dell'ambito di rilevanza utilizzato per determinare le informazioni che dovrebbero essere incluse nei bilanci dell'impresa.
 - La financial materiality segue un approccio c.d. outside-in misurando quali questioni ambientali e sociali possono avere un impatto finanziario sull'organizzazione.

La rilevanza finanziaria (Financial Materiality) - 2



- Una questione di sostenibilità è rilevante dal punto di vista finanziario nel momento in cui generi rischi od opportunità che hanno o di cui si può ragionevolmente prevedere che abbiano un'influenza rilevante sullo sviluppo dell'impresa, sulla sua situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico, sui flussi finanziari, sull'accesso ai finanziamenti o sul costo del capitale a breve, medio o lungo termine

Standard ambientali



- ESRS E1 – Cambiamenti climatici: si richiede alle aziende di divulgare informazioni riguardanti l’impatto dell’impresa sui cambiamenti climatici, gli sforzi messi in atto per ridurre gli impatti dei cambiamenti climatici, come il cambiamento climatico influenza la strategia e il modello di business e la valutazione di materialità del cambiamento climatico.
- ESRS E2 – Inquinamento: le aziende devono fornire informazioni su inquinamento di aria, acqua e suolo,
- ESRS E3 – Acque e risorse marine: fornisce informazioni riguardo al consumo, prelievo e scarico di acqua, inclusi i corpi idrici sotterranei e superficiali, e sulle risorse marine. Inoltre, richiede di considerare l’estrazione e l’utilizzo delle risorse marine.
- ESRS E4 – Biodiversità ed ecosistemi: fornisce informazioni su fattori che contribuiscono alla perdita di biodiversità, impatti sulle specie e le connessioni con gli ecosistemi.
- ESRS E5 – Uso delle risorse ed economia circolare: offre informazioni sugli ingressi e uscite di risorse, sui rifiuti, sull’ottimizzazione delle risorse e sui rischi legati alla transizione verso un’economia circolare. L’economia circolare viene definita come un sistema in cui il valore dei prodotti, materiali e altre risorse è mantenuto il più a lungo possibile, migliorando l’efficienza nell’uso durante la produzione e il consumo, con l’obiettivo di ridurre l’impatto ambientale, minimizzando gli sprechi e il rilascio di sostanze pericolose in tutte le fasi del ciclo di vita del prodotto.

Standard sociali



- ESRS S1 – Forza lavoro propria: fornisce informazioni sulla forza lavoro dell'azienda, sulle condizioni di lavoro, sull'accesso alle pari opportunità e su altri diritti legati al lavoro.
- ESRS S2 – Lavoratori nella catena del valore: simile all'ESRS S1, ma richiede di considerare i lavoratori nella catena del valore dell'azienda.
- ESRS S3 – Comunità interessate: fornisce informazioni sull'impatto delle operazioni e della catena del valore dell'azienda, inclusi prodotti, servizi e impatti sui diritti indigeni, civili, sociali ed economici, compresi acqua e servizi igienico-sanitari.
- ESRS S4 – Consumatori e utilizzatori finali: offre informazioni sugli impatti dei prodotti e/o servizi dell'azienda sui consumatori e utenti finali, compreso l'accesso a informazioni di qualità, privacy e protezione dei bambini. Non è richiesto considerare l'uso illecito o improprio dei prodotti o servizi.

Standard di governance



- ESRS G1 – Condotta delle imprese: fornisce informazioni sulle:
 - pratiche anti-corruzione e anti-concussione,
 - sulla protezione degli informatori,
 - sul lobbying politico e
 - sulla gestione dei rapporti con i fornitori.

Attestazione del report di sostenibilità

- Con la Direttiva CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), recepita nel nostro ordinamento con il D.Lgs 125/2024, l'informazione ESG assume un peso rilevante nel bilancio d'esercizio e nel merito creditizio delle imprese.
- L'affidabilità del dato diventa un requisito obbligatorio e in molti casi fonte di rischio ed opportunità, ed anche per tale motivo il legislatore europeo ha previsto l'obbligo della revisione di sostenibilità per le imprese obbligate alle CSRD.
- Le imprese obbligate sono soggette al rilascio di una attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità da parte di un soggetto abilitato.

Il revisore di sostenibilità

- Il revisore della sostenibilità è il soggetto, abilitato ai sensi del D.lgs. 39/2010, incaricato di esprimere con la relazione, ex art. 14-bis D.lgs. 39/2010, le proprie conclusioni circa la conformità della rendicontazione individuale e consolidata di sostenibilità ai principi del Decreto, nonché alle prescrizioni e agli obblighi d'informativa degli ESRS.

Le competenze specifiche del revisore di sostenibilità

- La figura del revisore del bilancio di esercizio e del revisore della sostenibilità possono coincidere, purché questi abbia acquisito le competenze specifiche in:
 - obblighi legali e principi concernenti la redazione della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità;
 - analisi della sostenibilità;
 - procedure di dovuta diligenza in relazione alle questioni di sostenibilità;
 - obblighi legali e principi di attestazione della conformità per la rendicontazione di sostenibilità.

La normativa transitoria fino al 1° gennaio 2026

- Gli iscritti al Registro dei Revisori Legali, entro la data del 1° gennaio 2026, sono considerati abilitati e possono rilasciare le attestazioni di conformità della rendicontazione di sostenibilità senza che siano osservati gli obblighi del tirocinio e dell'esame di idoneità.
- Tale condizione è valida per gli iscritti al Registro dei Revisori Legali purché:
 - abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali: nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità ai sensi dell'articolo 5 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010;
 - producano apposita domanda di "iscrizione"

Il revisore nel passaggio da DNF a CSRD

- Ultrattività degli incarichi di attestazione della conformità della dichiarazione non finanziaria attribuiti a società di revisione
 - rimangono validi fino alla scadenza concordata, ai fini dello svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della Rendicontazione di sostenibilità di cui all'articolo 8 del d.lgs. 124/2025, salva la possibilità di una risoluzione anticipata (passaggio assembleare).

Documenti, principi e standard di riferimento

Subject Matter –
Report sostenibilità

- Documento oggetto delle attività (Subject Matter)
- Documento redatto da un'organizzazione e sottoposto all'attività di revisione da parte di un soggetto terzo indipendente.

Principi di
riferimento: ESRS

- Standard utilizzato per redigere il documento (Suitable criteria)
- Criteri utilizzati dall'organizzazione per quantificare e riportare le informazioni nel documento su cui viene effettuata l'attività di revisione.

Principi di revisione
e procedure di
verifica

- Standard utilizzato dal revisore (Assurance Standard)
- Il revisore/la società di revisione utilizza gli standard e i principi di assurance per verificare che il documento sia preparato in conformità al suitable criteria scelto dall'organizzazione.

Format/modello
opinion

- Relazione di revisione (Assurance Report)
- Report che la società di revisione rilascia a valle delle proprie attività e che riporta una conclusione/giudizio sul documento in relazione alle attività svolte e rispetto al suitable criteria utilizzato dall'organizzazione.

La metodologia di revisione: Limited Assurance e Reasonable assurance.

Limited assurance

- Finalità: concludere che sulla base del lavoro svolto non siano pervenuti all'attenzione del revisore elementi che facciano ritenere che il Subject Matter non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dai Suitable Criteria.
- **Conclusione negativa**
- Procedure: le procedure, in termini di natura, tempistiche ed estensione sono ridotte rispetto ad un'attività di reasonable assurance.

Reasonable assurance (dal 2028)

- Finalità: concludere che le informazioni contenute nel Subject matter siano libere da errori materiali.
- **Opinion (Conclusione positiva)**
- Procedure: enfasi sulle modalità di progettazione e sull'efficacia dei sistemi di controllo interno in essere e sull'estensione dei test di dettaglio, sulla base della valutazione del rischio effettuata dal revisore

Reasonable - Limited assurance – ISAE 3000 (revised)

- Lo standard internazionale che è in applicazione per le verifiche delle informazioni non finanziarie è l'ISAE 3000 (Revised) emesso dall'International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB).
- Lo standard stabilisce i principi di base e le procedure essenziali per fornire ai professionisti dell'assurance) i requisiti procedurali.
- Lo standard stabilisce i principi di base e le procedure essenziali per fornire ai revisori i requisiti procedurali, quali:
 - Requisiti etici;
 - Accettazione e continuità;
 - Controllo di qualità;
 - Scetticismo professionale, giudizio professionale e competenze e tecniche di assicurazione;
 - Pianificazione ed esecuzione dell'incarico;
 - Ottenere gli elementi probatori;
 - Descrizione dei criteri applicabili;
 - Formulazione della conclusione di assurance;
 - Preparazione del Report di Assurance.

Definizioni

Reasonable Assurance

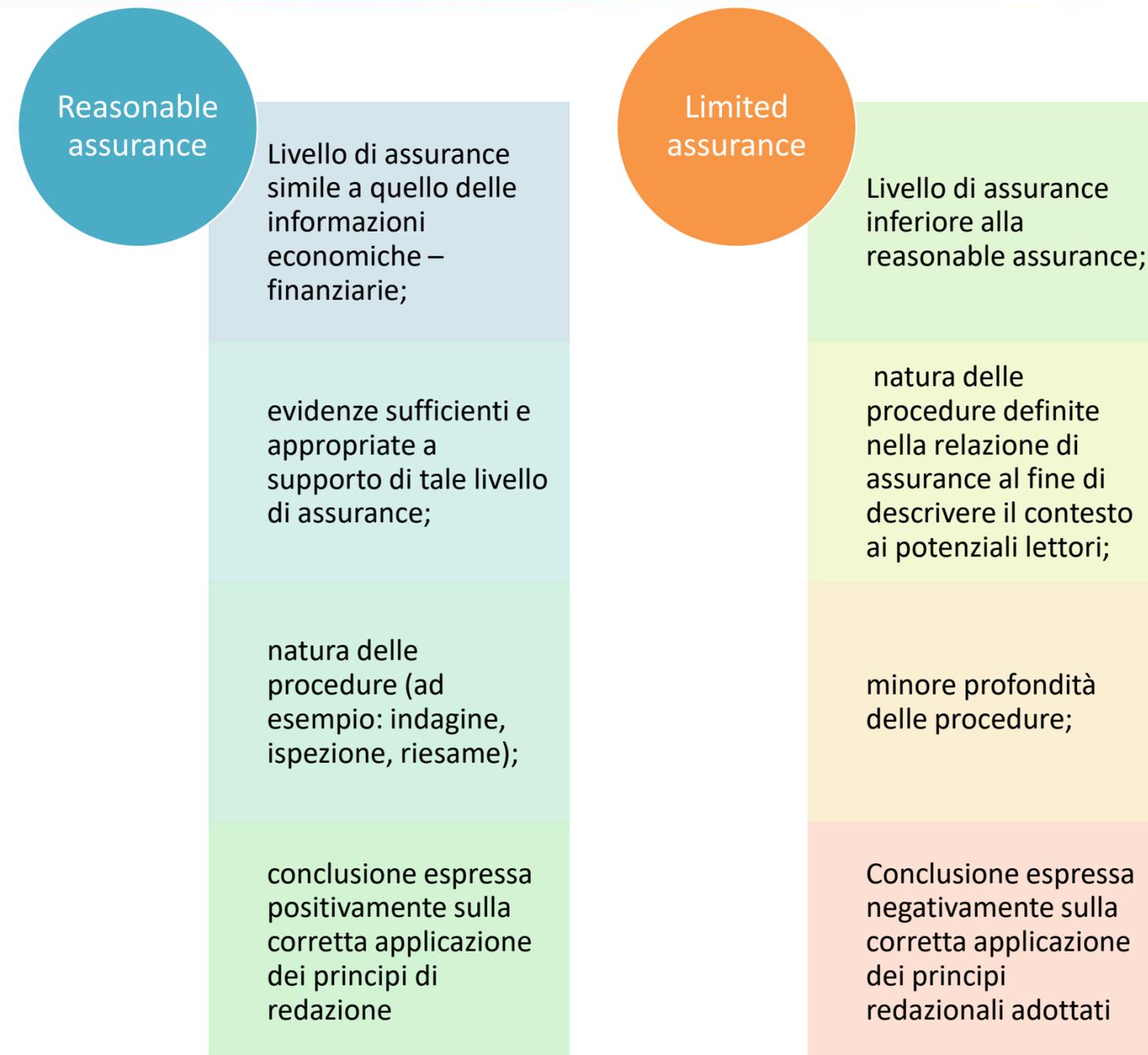
Definizione: Un incarico di assurance in cui il professionista riduce il rischio dell'incarico a un livello accettabilmente basso nelle circostanze dell'incarico come base per la conclusione del professionista. La conclusione del professionista è espressa in una forma che trasmette l'opinione del professionista sul risultato della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante rispetto a dei criteri.

Limited Assurance

Definizione: Un incarico di assurance in cui il rischio dell'incarico è maggiore rispetto a quello di un incarico di assurance ragionevole ma per il quale il professionista riduce tale rischio ad un livello che sia accettabile nelle circostanze dell'incarico stesso per poter esprimere una conclusione in una forma che comunica se, in base alle procedure svolte e alle evidenze acquisite, siano pervenuti all'attenzione del professionista elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate.

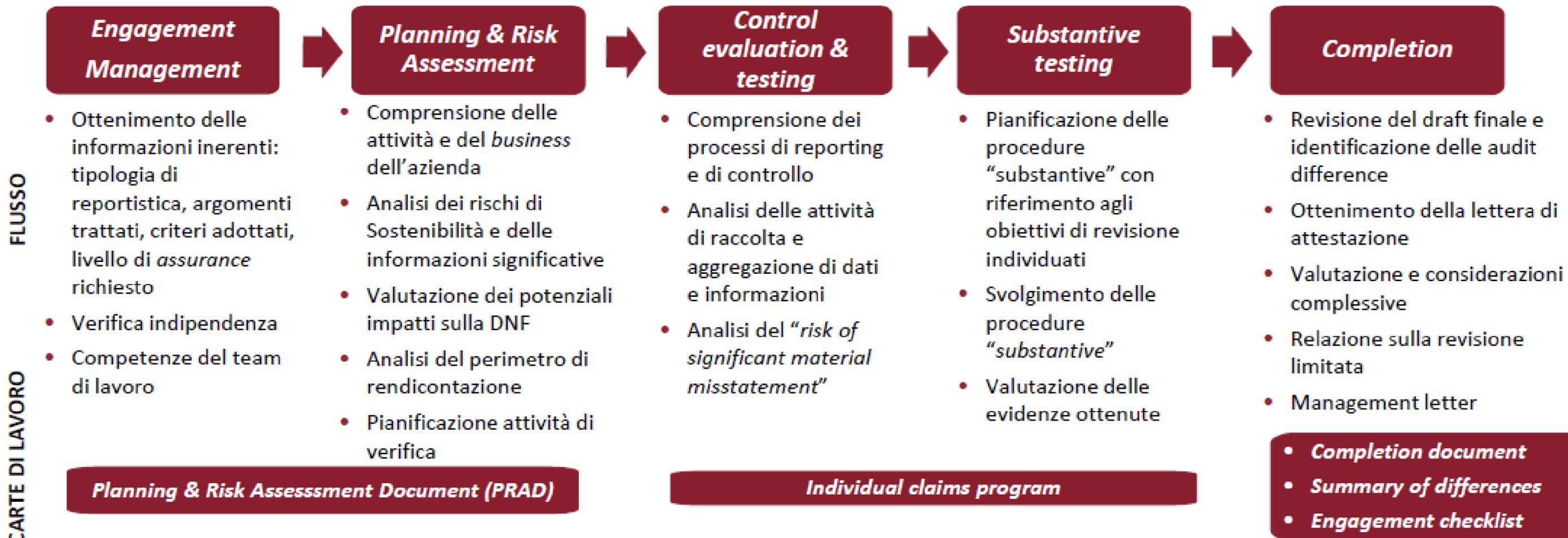
In un incarico di assurance limitata la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte sono limitate rispetto a quelle necessarie in un incarico di assurance ragionevole, ma sono pianificate per acquisire un livello di assurance che, a giudizio del professionista, sia adeguato. Il livello di assurance acquisito dal professionista è adeguato se è probabile che accresca la fiducia dei potenziali utilizzatori nelle informazioni sull'oggetto ad un grado chiaramente maggiore di irrilevante.

Reasonable -Limited assurance – ISAE 3000 (revised): caratteristiche principali

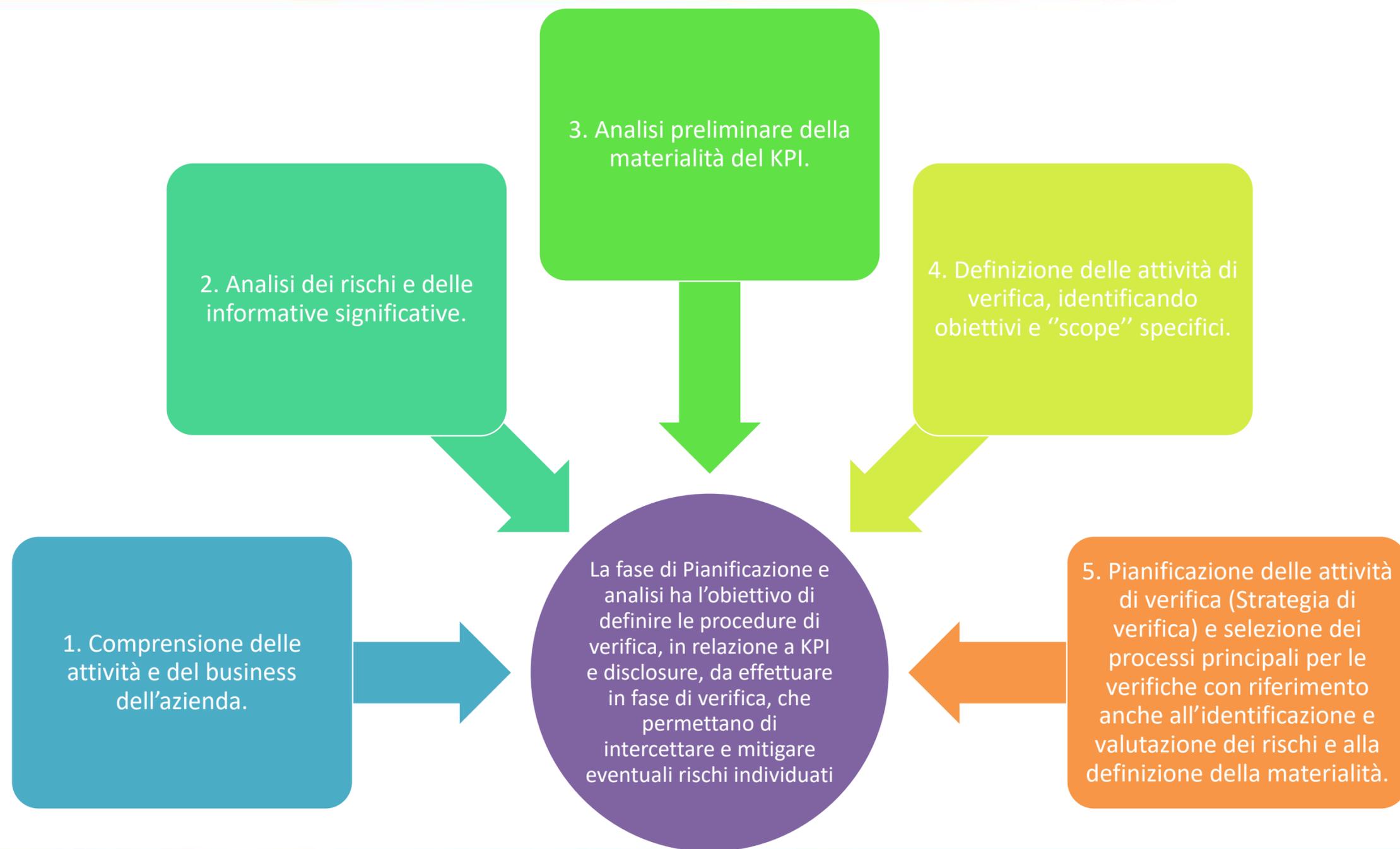


Le principali fasi del processo di verifica

- Le principali fasi del processo di verifica, allineato ai principi di revisione di riferimento e alle linee guida esistenti per le c.d. “Nonfinancial assurance”, sono volte alla valutazione dei rischi e al miglioramento continuo delle performance economiche, sociali ed ambientali.



Planning & risk assessment (Prima fase)



Gestione delle verifiche (seconda fase)

- La seconda fase ha l'obiettivo di svolgere le procedure di verifica che sono state pianificate in fase di Pianificazione e analisi.
- La fase di verifica viene svolta con l'ausilio dei seguenti documenti:

evidenze e Interviste – mapping;

verifica dei dati storici – restatements;

verifica di completezza dell'informativa;

formalizzazione verifiche - Significant-Insignificant KPIs;

formalizzazione verifiche - General Disclosure;

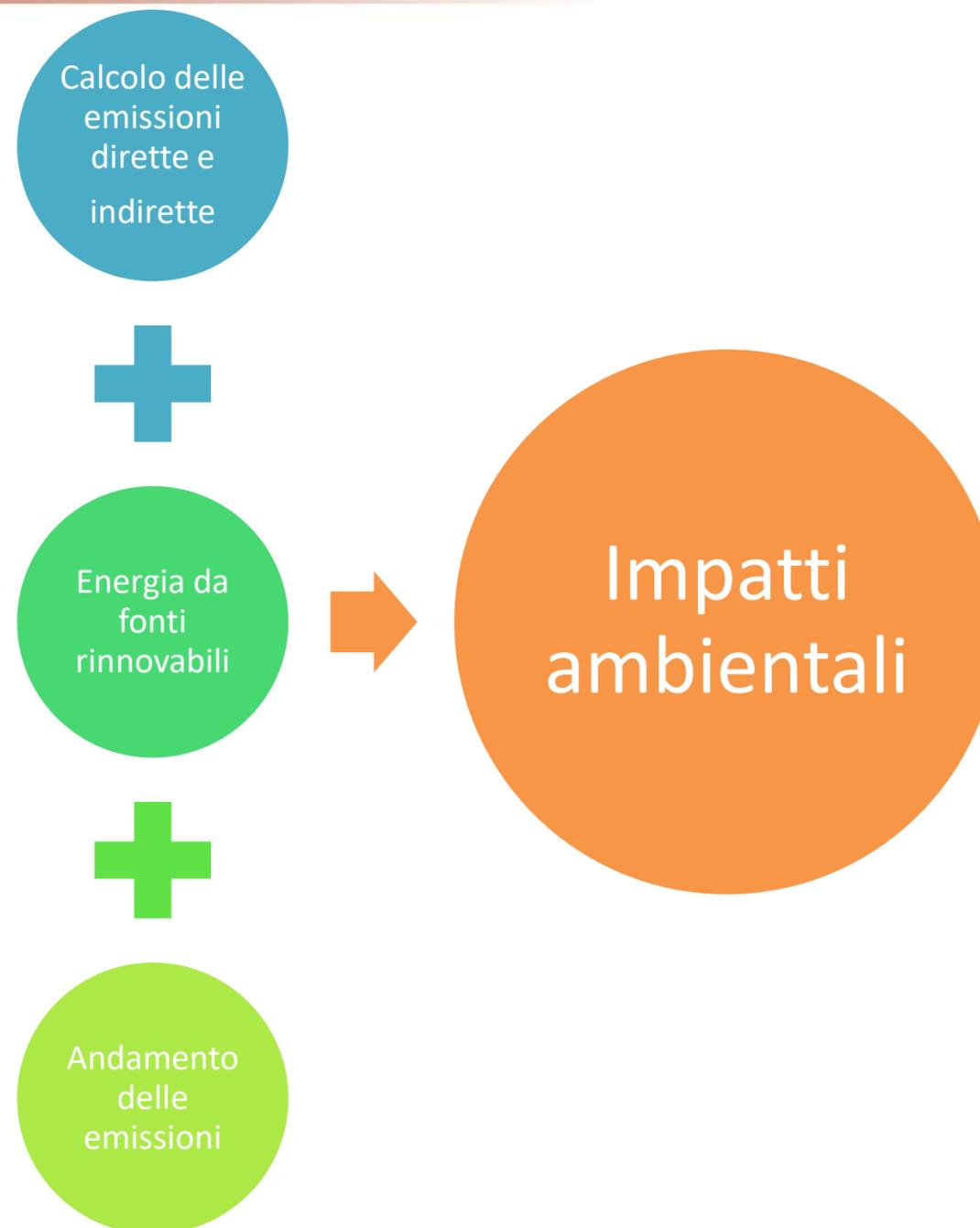
file di verifica per i singoli KPI.

KPI di sostenibilità (ambientali)

Consente all'azienda di **identificare le principali fonti di emissioni** all'interno delle sue operazioni. Questa tracciabilità è essenziale per identificare dove intervenire per ridurre l'impatto ambientale, stabilendo obiettivi di riduzione basati su dati concreti.

Alimentare le attività aziendali da fonti alternative rispetto a quelle fossili significa diminuire di molto il proprio impatto ambientale e in molti casi assicurarsi un notevole Risparmio

Analizzare il progresso dell'azienda nella riduzione delle emissioni di gas serra nel breve termine consente di verificare il raggiungimento di eventuali obiettivi di riduzione e di valutare l'impatto delle iniziative implementate.

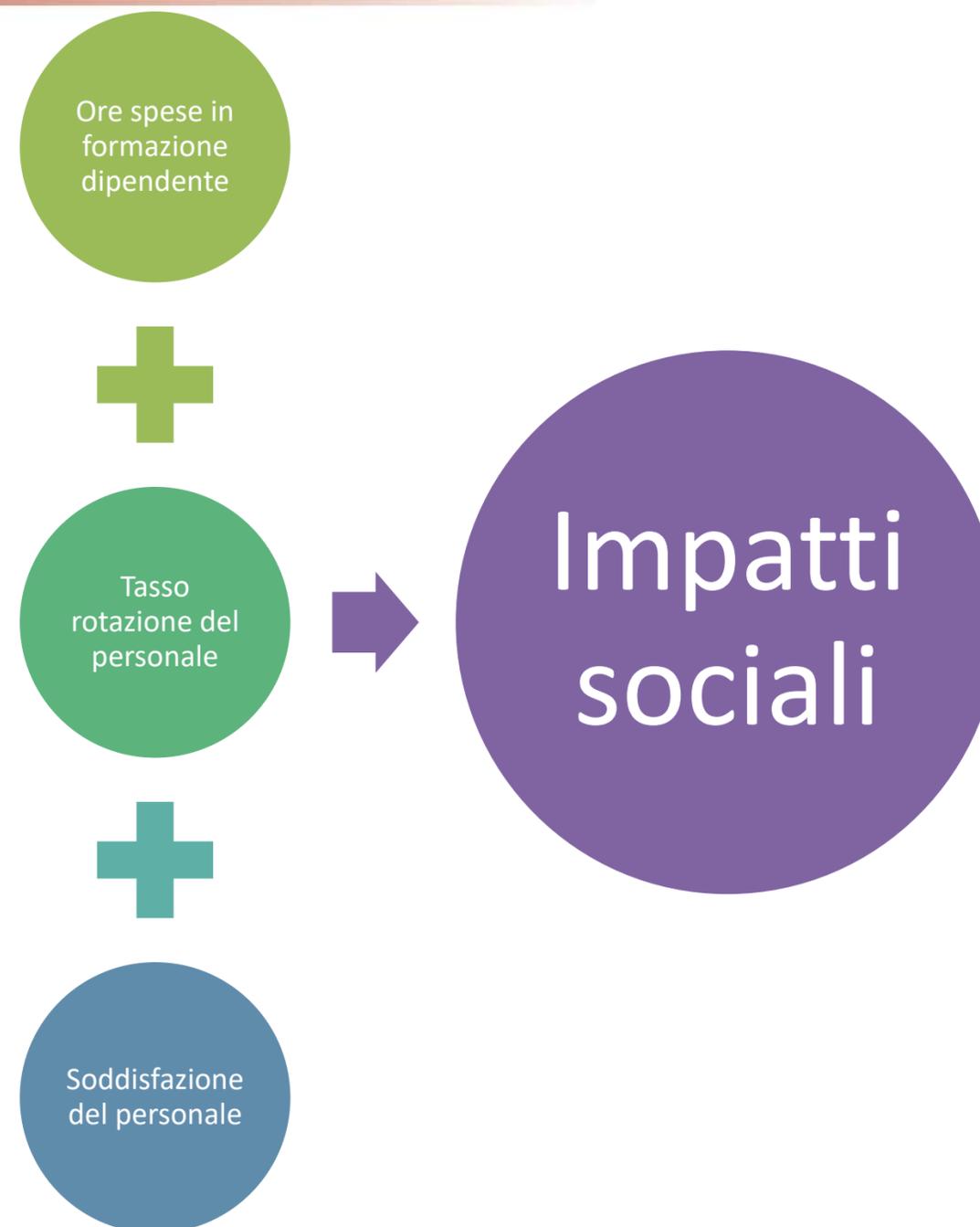


KPI di sostenibilità (sociali)

Investire nella formazione del personale comporta non solo più competenza, ma anche la promozione di uno sviluppo personale e professionale, contribuendo al benessere di lavoratori e lavoratrici, e all'attrattiva dell'azienda.

Indica la capacità dell'azienda di fidelizzare il personale tramite politiche interne che ne favoriscano la permanenza; ad esempio tramite la presenza di attività di team building, oltre alla capacità dell'impresa di identificare personale in linea con i bisogni aziendali.

Misurare la soddisfazione del personale e la propensione a raccomandare un'azienda ad amici o familiari come posto di lavoro.

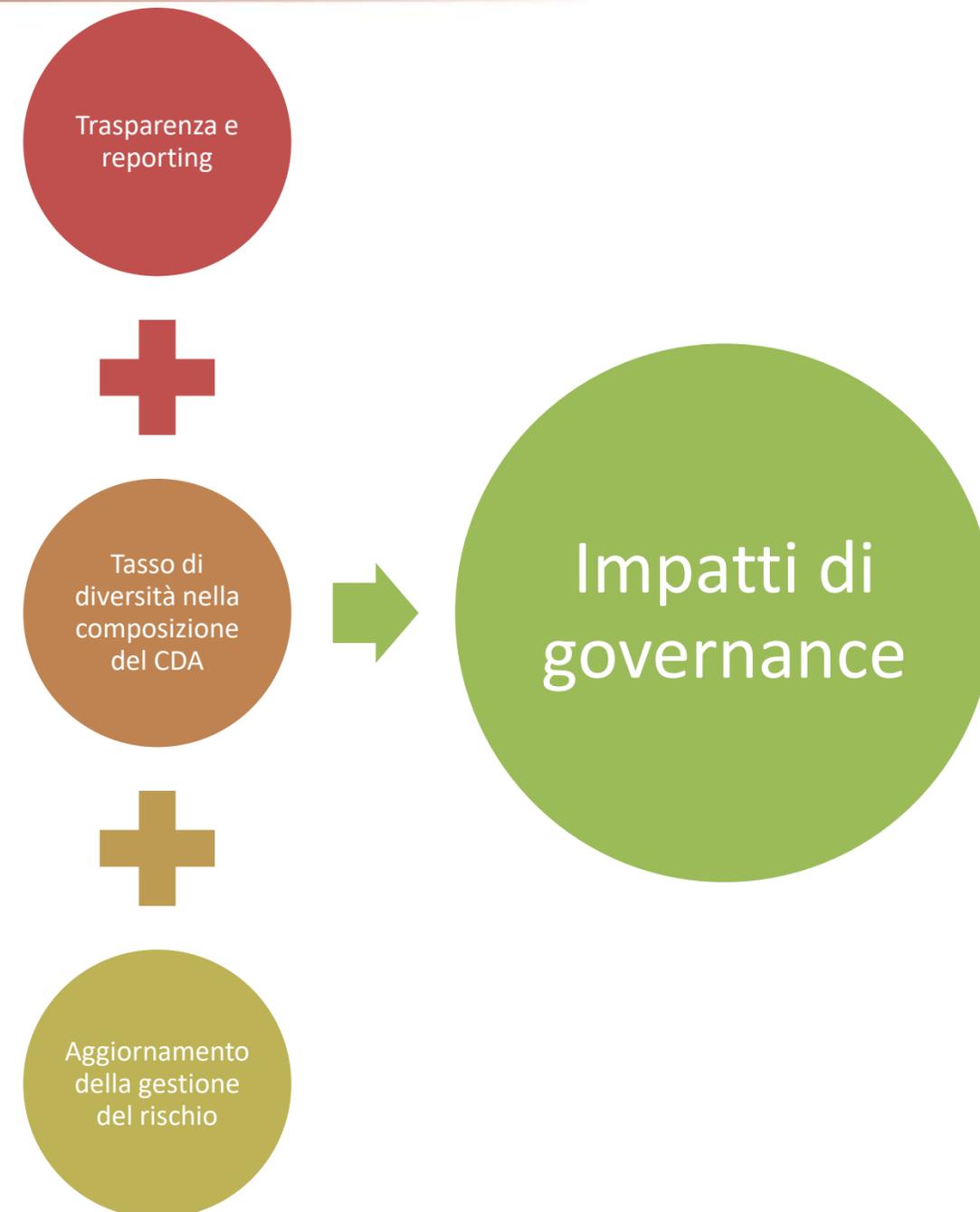


KPI di sostenibilità (governance)

Indicatore utile a promuovere un senso di responsabilità all'azienda, incoraggiando a monitorare e migliorare costantemente le pratiche di sostenibilità e obbligandola a rendere conto delle conseguenze delle proprie attività, assicurandosi una migliore reputazione.

Misura in cui il consiglio è composto da membri con caratteristiche diverse, come genere, etnia, background professionale, competenze, ecc.. (La diversità porta a una varietà di prospettive ed esperienze, il che comporta decisioni più informate ed efficienti).

L'ambiente in cui le aziende operano è in costante evoluzione: cambiamenti economici, politici, tecnologici, sociali e ambientali possono avere un impatto diretto sulle operazioni e sulle performance aziendali. Per questo è essenziale aggiornare regolarmente la gestione del rischio



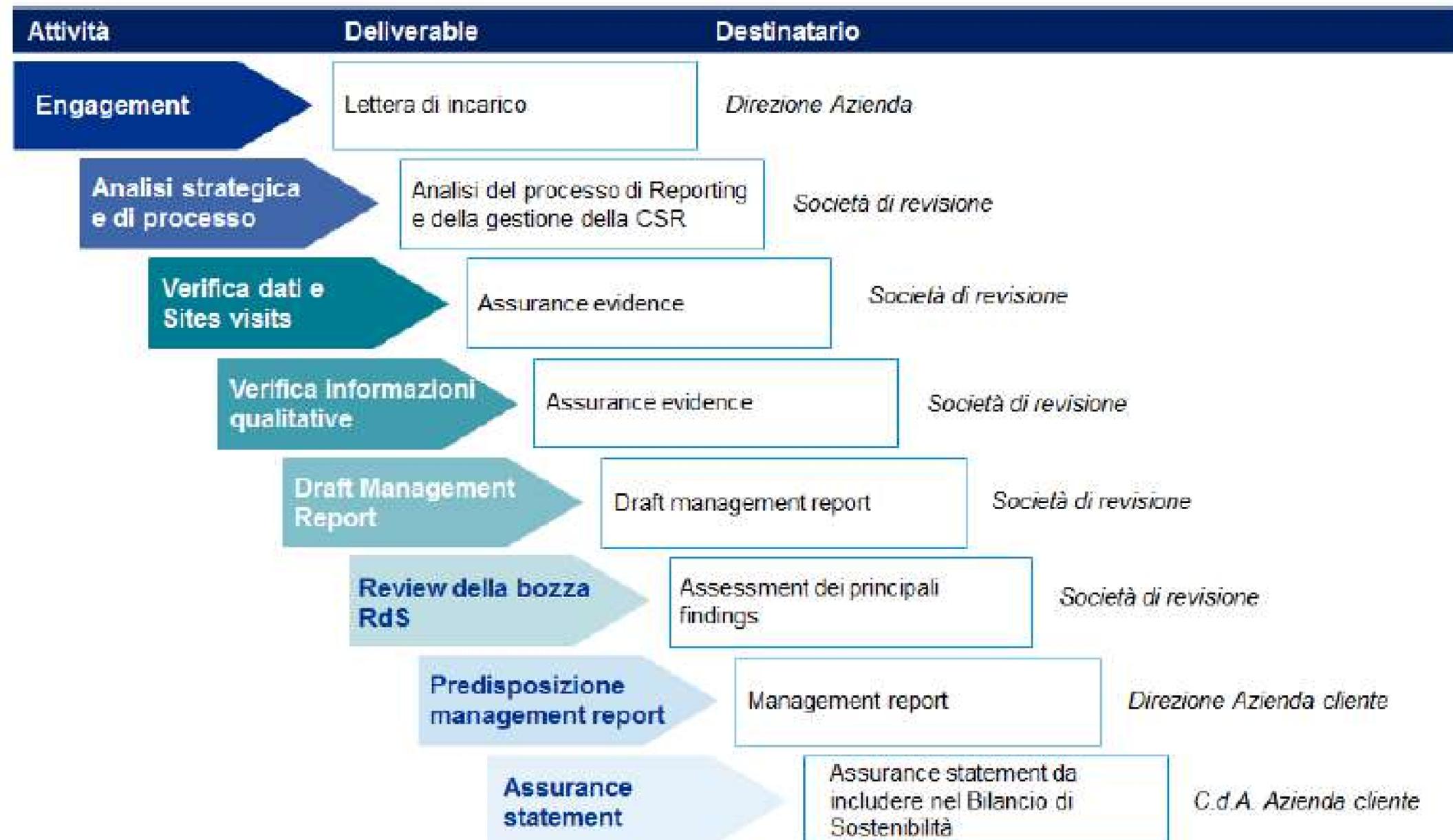
Formalizzazione e Finalizzazione

- Obiettivi (completamento)
 - Analisi e valutazione delle evidenze acquisite.
 - Review della bozza del Rendiconto di sostenibilità (finale) con riporto degli aggiustamenti (correzioni) suggerite. Review anche formale (grafica). (Previa comunicazione con i responsabili indentificati e organo amministrativo).
 - Ottenimento della lettera di attestazione e del Rendiconto di sostenibilità finale, sottoscritti dal Legale Rappresentante.
 - Emissione della relazione sul Rendiconto di sostenibilità
 - Possibile Management letter all'organo amministrativo (lettera di suggerimenti)

Documento di Ricerca n. 232R (Revised)

**RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE SUL
BILANCIO DI SOSTENIBILITÀ – GRI STANDARDS**

Sintesi flusso attività



Relazione di revisione – RIF.: ASSIREVI Doc di ricerca n.254

Documento di Ricerca n. 254

**LA RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE
SULLA DICHIARAZIONE NON FINANZIARIA AI SENSI DEL
D.LGS. 254/2016 E DELL'ART. 5 DEL REGOLAMENTO CONSOB
ADOTTATO CON DELIBERA N. 20267 DEL GENNAIO 2018**

Il presente Documento di Ricerca intende definire le linee guida di comportamento della società di revisione indipendente ai fini di fornire un supporto per l'attività richiesta al revisore con riguardo all'emissione della Relazione sulla Dichiarazione Non Finanziaria (DNF) prevista dagli articoli 3 e 4 D.Lgs. 254/2016. Il presente Documento di Ricerca aggiorna e sostituisce il Documento di Ricerca n. 226 (febbraio 2019) per includere un esempio di relazione del revisore relativa all'*assurance* in forma per così dire "mista" (vale a dire *reasonable assurance* su alcune specifiche informazioni contenute nella DNF e *limited assurance* sulle restanti informazioni della DNF) come consentito dal Regolamento adottato da Consob con Delibera n. 20267 del 18 gennaio 2018.

Questo Documento di Ricerca trova applicazione, con i necessari adeguamenti, anche alle DNF predisposte su base volontaria da società non rientrati negli Enti di interesse pubblico rilevanti così come previsto dall'articolo 7 del D.Lgs. 254/2016.

Contenuto della relazione della società di revisione (revisore) indipendente sul bilancio di sostenibilità

- Parte introduttiva
- Responsabilità degli amministratori per il Bilancio di sostenibilità
- Indipendenza della società di revisione e controllo della qualità
- Responsabilità della società di revisione
 - Procedure di verifica adottate
- Conclusione

Conclusioni

CONCLUSIONI SENZA RILIEVI:

Conclusioni

Sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il Bilancio di Sostenibilità della Società *[del Gruppo]* ABC relativo all'esercizio chiuso al [gg mese anno] non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dai GRI Standards come descritto nel paragrafo "Nota metodologica" del Bilancio di Sostenibilità.

Richiamo d'informativa (ove applicabile)

Richiamiamo l'attenzione sul paragrafo [X] del Bilancio di Sostenibilità che descrive *[inserire il richiamo]*. Le nostre conclusioni non sono espresse con rilievi in relazione a tale aspetto.

Elementi alla base delle conclusioni con rilievi

XXX

Conclusioni con rilievi

Sulla base del lavoro svolto, ad eccezione di quanto riportato nel paragrafo "Elementi alla base delle conclusioni con rilievi", non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il Bilancio di Sostenibilità della Società *[del Gruppo]* ABC relativo all'esercizio chiuso al [gg mese anno] non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dai GRI Standards come descritto nel paragrafo "Nota metodologica" del Bilancio di Sostenibilità.

CONCLUSIONI NEGATIVE:

Elementi alla base delle conclusioni negative

XXX

Conclusioni negative

Sulla base del lavoro svolto, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base delle conclusioni negative", il Bilancio di Sostenibilità della Società *[del Gruppo]* ABC relativo all'esercizio chiuso al [gg mese anno] non risulta redatto in conformità a quanto richiesto dai GRI Standards come descritto nel paragrafo "Nota metodologica" del Bilancio di Sostenibilità.



LA REVISIONE LEGALE WEBINAR

SEMINARI DI FORMAZIONE PROFESSIONALE
6' GIORNATA 10.12.2024

**GLI ADEMPIMENTI ANTIRICICLAGGIO PER I
REVISORI**

DOTT. RENATO BURIGANA



**ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI**

- **RESPONSABILE SCIENTIFICO MASTER PROFESSIONI ECONOMICO-CONTABILI PRESSO UNIVERSITÀ TOR VERGATA DI ROMA.**
- **COMPONENTE COMMISSIONE ANTIRICICLAGGIO CNDCEC**
- **COMPONENTE COMMISSIONE ANTIRICICLAGGIO ODCEC DI ROMA**
- **PRESIDENTE COMMISSIONE ANTIRICICLAGGIO CO.NE.PRO.**

LE ATTIVITÀ PRELIMINARI ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

I principi di revisione dispongono che i revisori, **ancor prima di accettare l'incarico** debbano porre in essere una serie di attività preliminari finalizzate ad assumere la decisione se accettare l'incarico.

Ciò attraverso una valutazione **del rischio d'incarico e acquisizione di una comprensione di massima della natura ed estensione dello stesso.**

IMPERATIVO: Gli stessi principi sono **APPLICABILI** nel pieno rispetto della normativa Antiriciclaggio

- **Applicazione delle: Regole Tecniche – Linee Guida (CNDCEC),**
- **ISA Italia 210 (Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione),**
- **ISA Italia 220 (Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio),**
- **ISA Italia 300 (Pianificazione della revisione contabile del bilancio),**
- **ISQC 1 (Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi).**

LE ATTIVITÀ PRELIMINARI ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

I principi di revisione dispongono che i revisori, **ancor prima di accettare l'incarico** debbano porre in essere una serie di attività preliminari finalizzate ad assumere la decisione se accettare l'incarico.

Ciò attraverso una valutazione **del rischio d'incarico e acquisizione di una comprensione di massima della natura ed estensione dello stesso.**

IMPERATIVO: Gli stessi principi sono APPLICABILI nel pieno rispetto della normativa Antiriciclaggio

- **Applicazione delle: Regole Tecniche – Linee Guida (CNDCEC),**
- **ISA Italia 210 (Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione),**
- **ISA Italia 220 (Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio),**
- **ISA Italia 300 (Pianificazione della revisione contabile del bilancio),**
- **ISQC 1 (Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi).**

N.B. Il termine “valutazione del rischio” è presente all’inizio dell’incarico e accompagnerà il revisore per tutta la durata dello stesso.

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INIZIA PROPRIO CON LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO CONNESSO ALL’INCARICO

Con

UNO SCETTICISMO/CAUTELA PROFESSIONALE PRIMA DI ACCETTARE L’INCARICO.

Documento CNDCEC

REGOLE TECNICHE

“Obblighi di valutazione del rischio, adeguata verifica della clientela, conservazione dei documenti, dei dati e delle informazioni: regole tecniche ai sensi dell’art. 11, co. 2, del d.lgs. 231/2007 come modificato dal d.lgs. 25 maggio 2017, n. 90

Documento CNDCEC

LINEE GUIDA

LINEE GUIDA PER LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO, ADEGUATA
VERIFICA DELLA CLIENTELA, CONSERVAZIONE DEI
DOCUMENTI, DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI AI SENSI DEL
D.LGS. 231/2007 (COME MODIFICATO DAL D.LGS. 25
MAGGIO 2017, N. 90)

-Particolarità della normativa Antiriciclaggio per i Commercialisti

- valutazione del rischio** (artt. 15 e 16, D.lgs. 231/2007);
 - adeguata verifica della clientela** (artt. 17 e 30, D.lgs. 231/2007);
 - conservazione** dei documenti, dei dati e delle informazioni (artt. 31, 32 e 34, D.lgs. 231/2007).
-

1° gennaio 2020 - Entra in vigore il documento con cui il CNDCEC ha dettato le regole tecniche antiriciclaggio.

Le Regole Tecniche emanate dal CNDCEC sono vincolanti per tutti gli iscritti.

I commercialisti quindi dovranno dimostrare - in caso di controllo o ispezione antiriciclaggio - di aver correttamente adempiuto alle direttive del proprio organismo di autoregolamentazione.

REDAZIONE DEL DOCUMENTO DI AUTOVALUTAZIONE DEL RISCHIO

ARTT. 15 E 16 D.LGS. 231/2007;
REGOLA TECNICA N. 1

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

I professionisti obbligati effettuano la valutazione del rischio di riciclaggio e/o finanziamento del terrorismo (d'ora in avanti: fdt) connesso alla propria attività professionale e adottano:

- presidi e procedure adeguati alla propria natura e alla propria dimensione per mitigare i rischi rilevati.

A tal fine i professionisti **valutano** il **rischio inerente** all'attività, inteso quale rischio correlato alla probabilità che l'evento possa verificarsi e alle sue conseguenze, nonché **l'adeguatezza dell'assetto organizzativo** e dei presidi (vulnerabilità), al fine di determinare il **rischio residuo** e adottare procedure per la gestione e la mitigazione del medesimo.

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

In sostanza l'autovalutazione del rischio, è un momento di riflessione in cui il professionista si pone delle domande, in particolare si chiede:

- Che rischi sto correndo in termini di coinvolgimento in fenomeni di riciclaggio?
- Come posso gestire questo rischio?
- Il mio studio e la mia organizzazione come sono in grado di gestire e mitigare tale rischio?
- Ho adottato le misure adeguate?

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

L'autovalutazione del rischio è un adempimento proprio dei professionisti obbligati e non è delegabile. La figura del responsabile antiriciclaggio - richiamata nel prosieguo - assiste il professionista al fine di gestire e mitigare il rischio residuo.

Per la valutazione del **rischio inerente**, della **vulnerabilità** e del **rischio residuo**, i professionisti possono utilizzare la seguente scala graduata:

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

Rilevanza	valori dell'indicatore di intensità
NON SIGNIFICATIVA	1
POCO SIGNIFICATIVA	2
ABBASTANZA SIGNIFICATIVA	3
MOLTO SIGNIFICATIVA	4

Nella valutazione del **rischio inerente** i valori sopra riportati devono essere attribuiti a ciascuno dei seguenti fattori di rischio:

1. tipologia di clientela
2. area geografica di operatività
3. canali distributivi (riferito alla modalità di esplicazione della prestazione professionale, anche tramite collaborazioni esterne, corrispondenze, canali di pagamento, ecc.)
4. servizi offerti

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

La media aritmetica dei punteggi dei singoli fattori di rischio determina il valore del **rischio inerente**.

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

L'analisi dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo e dei presidi consente di individuare eventuali **vulnerabilità**, ovvero le carenze che permettono che il rischio inerente si concretizzi in fenomeni di riciclaggio/fdt non rilevati. Il **grado di vulnerabilità** dello studio professionale nel suo complesso dipende dall'efficacia dei seguenti elementi:

- ▶ formazione
- ▶ organizzazione degli adempimenti di adeguata verifica della clientela
- ▶ organizzazione degli adempimenti relativi alla conservazione dei documenti, dati e informazioni
- ▶ organizzazione in materia di segnalazione di operazioni sospette e comunicazione delle violazioni alle norme sull'uso del contante ed é determinato dalla media aritmetica dei valori attribuiti a ciascuno dei fattori sopra indicati.



REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

VULNERABILITÀ

Rilevanza	Valore numerico
Non significativa per presidi completi e strutturati	1
Poco significativa per presidi ordinari	2
Abbastanza significativa per presidi lacunosi	3
Molto significativa per presidi assenti	4

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

VULNERABILITÀ

La determinazione del **rischio residuo** avviene mediante l'utilizzo di una matrice che prende in considerazione sia i valori del **rischio inerente** sia quelli della **vulnerabilità**, basata su una ponderazione del 40% (rischio inerente) / 60% (vulnerabilità), muovendo dal presupposto che la componente di vulnerabilità abbia più rilevanza nel determinare il livello di rischio residuo:

RISCHIO INERENTE	Molto Significativo	2,2	2,8	3,4	4
	abbastanza significativo	1,8	2,4	3	3,6
	poco significativo	1,4	2	2,6	3,2
	non significativo	1	1,6	2,2	2,8
		non significativa	poco significativa	abbastanza significativa	Molto Significativa
VULNERABILITA'					

REGOLA TECNICA N.1 Autovalutazione del rischio

VULNERABILITÀ

Per quanto detto, la prima applicazione degli artt. 15 e 16 dovrà essere effettuata in base **all'ultima analisi del rischio nazionale disponibile e aggiornata all'indomani della pubblicazione di quella nuova.**

Successivamente, la valutazione del rischio dovrà essere svolta con **cadenza triennale, (triennio 2023-2025)** salva la facoltà di procedere al relativo aggiornamento **quando insorgono nuovi rischi** e ogni qualvolta **lo si ritenga opportuno.**

La documentazione relativa all'autovalutazione deve essere **conservata e messa a disposizione** delle Autorità di cui all'art. 21, co. 2, lett. a), d.lgs. 231/2007 e degli organismi di autoregolamentazione.

REGOLA TECNICA N.1 - LINEE GUIDA

Autovalutazione del rischio

Pro memoria

Il documento di autovalutazione del rischio, predisposto dal professionista, non dovrà essere trasmesso a nessun Ente, nessun Organismo.

Dovrà soltanto essere redatto, datato, sottoscritto e conservato.

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

Gli atti relativi all'autovalutazione dei rischi di riciclaggio/FDT devono essere conservati e messi a disposizione degli organismi di autoregolamentazione e delle Autorità di cui all'art. 21, co. 2, lett. a) del Decreto. **L'assenza del documento di autovalutazione del rischio non è sanzionabile in via diretta; nondimeno, la sua redazione rileva positivamente ai fini della determinazione quantitativa della sanzione ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. g),** del Decreto, in ragione dell'adozione di adeguate procedure di valutazione e di mitigazione del rischio da parte del soggetto obbligato.

REGOLA TECNICA N.1

Autovalutazione del rischio

La metodologia di autovalutazione dei rischi di riciclaggio/FDT si sviluppa nelle seguenti fasi di attività:

- ▶ Identificazione del rischio inerente

- ▶ Analisi delle vulnerabilità
- ▶ Determinazione del rischio residuo

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

UN GRANDE AIUTO DAL CNDCEC

Quale **attività propedeutica** alla elaborazione delle regole tecniche in materia di adeguata verifica della clientela, il CNDCEC ha provveduto ad effettuare l'analisi e la valutazione del rischio di riciclaggio e finanziamento del terrorismo **inerente alle attività professionali**, nel rispetto dell'approccio basato sul rischio normativamente previsto.

All'esito della **mappatura e classificazione delle prestazioni professionali**, di seguito sono elencate in primo luogo le attività il cui rischio inerente è risultato non significativo e, successivamente, le altre attività con rischio inerente poco significativo, abbastanza significativo e molto significativo.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Per rischio inerente si intende il rischio proprio delle attività svolte dal professionista, considerate per categorie omogenee, in termini oggettivi ed astratti.

Tra le prime, oltre alle prestazioni espressamente escluse per legge (art. 17, co. 7, d.lgs. 231/07), sono indicate anche quelle operazioni che **non evidenziano alcun aspetto finanziario o economico-patrimoniale e non consentono la possibilità di valutare l'ambito operativo del committente in relazione alla tipologia di prestazione resa**. Ciò pare coerente con le finalità della norma, dovendo l'adeguata verifica riguardare situazioni in cui il professionista sia messo nelle condizioni di poter valutare gli aspetti giuridici, le scelte imprenditoriali, economiche, finanziarie e patrimoniali del cliente.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Resta inteso che la rilevazione di un **rischio non significativo** si pone a valle di un **processo di valutazione** che, seppur non formalizzato, **dovrà comunque essere svolto dal professionista**, in quanto la normativa vigente esclude la possibilità di individuare in via automatica e preventiva fattispecie rispetto alle quali possa operare una presunzione di assenza di rischio di riciclaggio (art. 17, co. 3, d.lgs. 231/2007).

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Si possono valutare a rischio non significativo le **24 prestazioni** evidenziate nella **tabella seguente** poiché merita di essere valorizzata l'incidenza, relativamente ad esse, di presidi di mitigazione del rischio derivanti dall'osservanza di norme e obblighi di condotta, previsti a garanzia del trasparente e corretto operato del professionista, nello svolgimento di procedure o nell'espletamento di uffici e funzioni che l'ordinamento vigente richiede siano espletati dal professionista medesimo, in funzione della sua **specific expertise**.



PRESTAZIONI A RISCHIO NON SIGNIFICATIVO

1. Collegio sindacale

Con riferimento alle funzioni di componente di collegio sindacale/sindaco unico senza funzioni di revisione legale dei conti in società non coincidenti con soggetti obbligati, sussistono almeno quattro ordini di ragioni per ritenere che il rischio inerente le funzioni di sindaco sia molto basso:

- dal momento della nomina il sindaco non svolge una funzione professionale, ma diviene organo endosocietario. Nessuna "prestazione professionale intellettuale o commerciale" esterna, rilevante ai fini antiriciclaggio, può quindi essere configurata nel ruolo di sindaco privo di funzioni di revisione;
- le funzioni di controllo antiriciclaggio vengono svolte per espressa previsione normativa dalla società di revisione, dal revisore esterno o dai sindaci con funzione di revisione legale dei conti quando ad essi venga delegata detta specifica funzione. In relazione al fatto che la funzione sindacale presuppone sempre nella s.p.a., nelle s.r.l. o nelle cooperative la presenza di uno o più revisori, la funzione di controllo antiriciclaggio sarebbe indubbiamente duplicata;
- i sindaci senza funzione di revisione legale dei conti, non monitorando di norma la documentazione contabile, nè la gestione di cassa della società non potrebbero svolgere i controlli sulle irregolarità di cui all'art. 49 (Limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore) e quindi provvedere alle conseguenti eventuali comunicazioni di irregolarità al MEF di cui all'art. 51;
- nei collegi sindacali non è richiesto che tutti i componenti siano iscritti negli albi dei dottori commercialisti, avvocati e consulenti del lavoro o nel registro dei revisori legali. L'art. 2397 c.c., infatti, prevede che ben possano essere eletti (se il collegio non svolge funzione di revisione legale dei conti) anche docenti universitari di ruolo in materie economiche giuridiche, che in primo luogo possono non essere professionisti e in secondo luogo, anche se abilitati, possono non essere iscritti all'albo e quindi non esercitare la professione. Ne deriva che, qualora gli adempimenti antiriciclaggio fossero richiesti ai sindaci senza funzione di revisione legale dei conti, essi potrebbero dover essere espletati o meno a seconda della posizione soggettiva del singolo membro dell'organo di controllo, il che sembra illogico e difficilmente giustificabile.

Ai componenti del collegio sindacale deve ritenersi equiparata la posizione dei componenti dei Consigli di sorveglianza ex art. 2409-duodecies c.c.

Rischio riciclaggio/fdt: non significativo

Regola di condotta ai fini della adeguata verifica: ~~per le ragioni sopra esposte, considerata la normativa civilistica che ne disciplina compiutamente gli obblighi, il componente del collegio sindacale senza funzione di revisione legale dei conti in società non coincidenti con soggetti obbligati acquisisce copia del verbale di nomina da conservare nel fascicolo intestato all'ente che ne ha deliberato la nomina.~~ L'adeguata verifica resta dovuta sia nel caso di collegio sindacale delegato ad assolvere anche funzioni di revisione in capo a ciascuno dei membri componenti il collegio, sia nel caso di sindaco unico con funzione di revisione, eletto sulla base dei parametri dell'art. 2477 c.c. A prescindere dallo svolgimento della funzione di revisione, permane inoltre l'obbligo di segnalazione di eventuali operazioni sospette in capo a ciascun membro del collegio sindacale.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Soffermiamoci su questa prestazione molto vicina per analogia agli incarichi di revisione legale, in quanto un professionista nominato componente del Collegio sindacale senza la revisione legale dei conti, successivamente puo' essere delegato a tale funzione.

Premessa:

PRESTAZIONI A RISCHIO NON SIGNIFICATIVO 1. Collegio sindacale Con riferimento alle funzioni di componente di collegio sindacale/sindaco unico senza funzioni di revisione legale dei conti in società non coincidenti con soggetti obbligati, sussistono almeno quattro ordini di ragioni per ritenere che il rischio inerente le funzioni di sindaco sia molto basso:

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

PRESTAZIONI A RISCHIO NON SIGNIFICATIVO 1. Collegio sindacale Con riferimento alle funzioni di componente di collegio sindacale/sindaco unico **senza funzioni di revisione legale dei conti** in società non coincidenti con soggetti obbligati, sussistono almeno quattro ordini di ragioni per ritenere che il rischio inerente le funzioni di sindaco sia molto basso:

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

- 1 - Dal momento della nomina il sindaco non svolge una funzione professionale, ma diviene organo endosocietario. Nessuna “prestazione professionale intellettuale o commerciale” esterna, rilevante ai fini antiriciclaggio, può quindi essere configurata nel ruolo di sindaco privo di funzioni di revisione;
- 2 - le funzioni di controllo antiriciclaggio vengono svolte per espressa previsione normativa **dalla società di revisione**, dal **revisore esterno** o dai **sindaci con funzione di revisione legale dei conti** quando ad essi venga delegata detta specifica funzione.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

3 - i sindaci senza funzione di revisione legale dei conti, non monitorando di norma la documentazione contabile, nè la gestione di cassa della società non potrebbero svolgere i controlli sulle irregolarità di cui all'art. 49 (Limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore) e quindi provvedere alle conseguenti eventuali comunicazioni di irregolarità al MEF di cui all'art. 51;

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

4 - nei collegi sindacali non è richiesto che tutti i componenti siano iscritti negli albi dei dottori commercialisti, avvocati e consulenti del lavoro o nel registro dei revisori legali. L'art. 2397 c.c., infatti, prevede che ben possano essere eletti (se il collegio non svolge funzione di revisione legale dei conti) anche docenti universitari di ruolo in materie economiche giuridiche, che in primo luogo possono non essere professionisti e in secondo luogo, anche se abilitati, possono non essere iscritti all'albo e quindi non esercitare la professione.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Regola di condotta ai fini della adeguata verifica: per le ragioni sopra esposte, il componente del **collegio sindacale senza funzione di revisione legale dei conti** in società non coincidenti con soggetti obbligati si limita ad acquisire e conservare copia del verbale di nomina. L'adeguata verifica resta dovuta sia nel caso di collegio sindacale delegato ad assolvere anche funzioni di revisione in capo a ciascuno dei membri componenti il collegio, sia nel caso di sindaco unico con funzione di revisione, eletto sulla base dei parametri dell'art. 2477 c.c. **A prescindere dallo svolgimento della funzione di revisione, permane inoltre l'obbligo di segnalazione di eventuali operazioni sospette in capo a ciascun membro del collegio sindacale.**

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Sempre il CNDCEC identifica e cataloga le prestazioni per le quali non si può, in alcun caso, attribuire il rischio non significativo.

Nella Tabella 2 sono riportate le prestazioni a rischio inerente:

- poco significativo,
- abbastanza significativo,
- molto significativo.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

PRESTAZIONI PROFESSIONALI		RISCHIO INERENTE
1	Amministrazione e liquidazione di aziende, patrimoni, singoli beni	poco significativo
2	Amministrazione di società, enti, trust o strutture analoghe	abbastanza significativo
3	Assistenza, consulenza e rappresentanza in materia tributaria	poco significativo
4	Assistenza per richiesta finanziamenti	abbastanza significativo
5	Assistenza e consulenza societaria continuativa e generica	abbastanza significativo
6	Attività di valutazione tecnica dell'iniziativa di impresa e di asseverazione dei business plan per l'accesso a finanziamenti pubblici	abbastanza significativo
7	Consulenza aziendale	abbastanza significativo
8	Consulenza contrattuale	poco significativo
9	Consulenza economico-finanziaria	abbastanza significativo
10	Costituzione/liquidazione di società, enti, trust o strutture analoghe	abbastanza significativo
11	Custodia e conservazione di beni e aziende	poco significativo
12	Consulenza in operazioni di finanza straordinaria	molto significativo
13	Tenuta della contabilità	abbastanza significativo
14	Consulenza in materia di redazione del bilancio	abbastanza significativo
15	Revisione legale dei conti	abbastanza significativo
16	Valutazione di aziende, rami d'azienda, patrimoni, singoli beni e diritti	poco significativo

Come di evince dalla Tabella al punto 15 la
Revisione Legale dei conti è stata
classificata come una prestazione
professionale con un rischio

ABBASTANZA SIGNIFICATIVO

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Dal 4 luglio 2017 la normativa antiriciclaggio (il 19 giugno 2017 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il Decreto Legislativo n. 90 del 25 maggio 2017 di attuazione della IV Direttiva AML (Direttiva 2015/849/UE) e recante modifica al D. Lgs. 231/2007 ed al D. Lgs. 109/2007) vede i **REVISORI LEGALI QUALI DESTINATARI DELLA NORMATIVA CON DECORRENZA APPUNTO IL 4.7.2017**

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Ripilogo. Dal 4.7.2017 – Viene introdotto l'Art. 3 D. Lgs. n. 231/2007

«Rientrano nella categoria dei professionisti, nell'esercizio della professione in forma individuale, associata o societaria:

- a) i soggetti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro;
- d) i revisori legali e le società di revisione legale con incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio;**
- e) i revisori legali e le società di revisione senza incarichi di revisione su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio.»**

REGOLE TECNICHE DEL CNDCEC 23 GENNAIO 2019

e le LINEE GUIDA CNDCEC

Sono OPERATIVE DAL 1° GENNAIO 2020

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

I Componenti del Collegio Sindacale si distinguono se sono nominati da soggetti **DESTINATARI** o **NON DESTINATARI** **DEGLI OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO**. (Attività catalogata tra quelle a rischio non significativo).

In questo ultimo caso si deve appurare se è prevista o meno la funzione di **REVISIONE DEI CONTI**. (Attività catalogata a rischio abbastanza significativo).

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

La Regola di condotta per l'adeguata verifica nel caso di valutazione del rischio non significativo.

Con riferimento alle funzioni di componente di collegio sindacale/sindaco unico senza funzioni di revisione legale dei conti in società non coincidenti con soggetti obbligati, la Regola Tecnica n. 2 considera “**non significativo**” il c.d. rischio inerente.

Ai fini dell'adeguata verifica il professionista che riveste tale carica (si ribadisce, senza funzione di revisione legale), **si limita ad acquisire e conservare copia del verbale di nomina. E' sempre comunque possibile per il revisore a suo insindacabile giudizio (documentato), adottare delle regole di condotta conformi ad un livello di rischio di livello superiore.**

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Torniamo alla valutazione del rischio ricordando le 3 fasi, alle quali associare i valori corrispondenti:

RISCHIO INERENTE

RISCHIO SPECIFICO

RISCHIO EFFETTIVO

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

RISCHIO INERENTE

La Regola Tecnica n. 2 ha individuato una distinta serie di tipologie di prestazioni professionali di cui alla seguente Tabella 2, attribuendo, in via indicativa, uno specifico grado di intensità di rischio inerente.

Il professionista, a fronte di situazioni concrete a rischio diverso, provvederà a stimare il rischio inerente in misura differente rispetto a quanto esposto in Tabella 2. Il soggetto obbligato deve valutare il rischio specifico di riciclaggio/FDT con riferimento al cliente e alla prestazione professionale concretamente resa, attribuendo i seguenti punteggi al cliente e alla prestazione, mediando i risultati, in modo da ottenere il valore del rischio specifico ricompreso nell'intervallo da 1 a 4:

1 = non significativo

2 = poco significativo

3 = abbastanza significativo

4 = molto significativo

**La Revisione Conti rientra nelle prestazioni professionali con rischio
“Abbastanza significativo” dunque di livello 3**

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

10	Costituzione/liquidazione di società, enti, trust o strutture analoghe	abbastanza significativo
11	Custodia e conservazione di beni e aziende	poco significativo
12	Consulenza in operazioni di finanza straordinaria	molto significativo
13	Tenuta della contabilità	abbastanza significativo
14	Consulenza in materia di redazione del bilancio	abbastanza significativo
15	Revisione legale dei conti	abbastanza significativo
16	Valutazione di aziende, rami d'azienda, patrimoni, singoli beni e diritti	poco significativo

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Il valore che ne scaturisce sarà compreso in un *range* tale da determinare il livello di rischio specifico, come da seguente scala graduata:

Valori medi	Rischio specifico
Punteggio 1-1.5	Non significativo
Punteggio 1.6-2.5	Poco significativo
Punteggio 2.6-3.5	Abbastanza significativo
Punteggio 3.6-4.0	Molto significativo

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

RISCHIO INERENTE (coefficiente di ponderazione = 30%)	Molto significativo 4	1,90	2,60	3,30	4
	abbastanza significativo 3	1,60	2,30	3	3,70
	poco significativo 2	1,30	2	2,70	3,40
	non significativo 1	1	1,70	2,40	3,10
		1 non significativo	2 poco significativo	3 abbastanza significativo	4 molto significativo
		RISCHIO SPECIFICO (coefficiente di ponderazione = 70%)			

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Sulla base del livello di rischio effettivo determinato, il soggetto obbligato dovrà adempiere alla adeguata verifica secondo la seguente scala graduata:

Grado di rischio effettivo rilevato	Misure di adeguata verifica
non significativo ¹⁷	Semplificate
poco significativo	Semplificate
abbastanza significativo	Ordinarie
molto significativo	Rafforzate

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

COSA SI OTTIENE AVENDO OTTEMPERATO ALLA REGOLA?

In questo modo, la compilazione delle schede, scheda consente al soggetto obbligato di riassumere in un'unica scheda la procedura di misurazione del rischio effettivo, in linea con il **c.d. risk based approach**, nonché la determinazione della tipologia di adeguata verifica da adottare nel caso specifico. Tale scheda sarà conservata a cura del soggetto obbligato secondo le modalità di conservazione prescelte, ad es. potrà essere inserita nel fascicolo del cliente, in apposita cartella del sistema informatico, ecc., salva l'adozione (nei casi ammessi) delle alternative regole di condotta di adeguata verifica per le situazioni di rischio inerente "non significativo" di cui alla Tabella 1.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

ADEMPIMENTI SUCCESSIVI.

La medesima scheda sarà compilata, sottoscritta e datata dal soggetto obbligato: trattasi di adempimento la cui rilevanza, nell'ambito del sistema dei presidi antiriciclaggio, è tale da non poter essere delegato a collaboratori/dipendenti/terzi.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela ADEMPIMENTI SUCCESSIVI.

Il processo di valutazione del rischio, che definisce le modalità di svolgimento dei vari obblighi, sarà ripetuto in occasione del **controllo costante secondo la periodicità programmata**, ovvero ogni qual volta vi siano modifiche nei fattori di rischio tali da determinare il passaggio da un **livello di rischio inferiore ad uno superiore**.

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

ESEMPIO

Facciamo un esempio di applicazione pratica nel caso di un incarico professionale assegnato al soggetto obbligato da un cliente - società a responsabilità limitata, avente ad oggetto la seguente prestazione: incarico di revisione legale dei conti.

La compilazione della scheda riassuntiva porta ai seguenti inserimenti e risultati.

(L'assistenza per la revisione legale dei conti è considerata di livello 3 quale rischio effettivo – ABBASTANZA SIGNIFICATIVO).

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Cliente: **Gamma srl** –

Prestazione Professionale: **incarico di revisione dei conti**

Punteggio/scala di intensità da adottare del rischio inerente e del rischio specifico

1 = non significativo

2 = poco significativo

3 = abbastanza significativo

4 = molto significativo

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

I. Misurazione del rischio inerente

Valore assegnato al rischio inerente: **3** (ovvero, secondo la scala graduata: abbastanza significativo)

<u>Aspetti connessi al cliente</u>	<u>Livello di rischio specifico</u>
Natura giuridica	3
Prevalente attività svolta	3
Comportamento tenuto al momento del conferimento dell'incarico	2
Area geografica di residenza del cliente	4
TOTALE A	12

Determinazione rischio specifico: totale Tabella A $12/4=3$

N.B. - LA TABELLA B NON VA COMPILATA

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Riepilogo

Rischio inerente	3	
Rischio specifico	3	
Rischio effettivo		
Rischio inerente ponderato	$3 \times 0,30 =$	0,90
Rischio specifico ponderato	$3 \times 0,70 =$	2,10
◦ <u>Rischio effettivo</u>		<u>3,00</u>

Determinazione del rischio effettivo dalla matrice di riferimento: **3,00 (“Abbastanza significativo” – valore riscontrabile nella zona arancione della matrice).**

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Determinazione del rischio scaturente dalla matrice di riferimento

Valori medi	Rischio specifico
Punteggio 1-1.5	Non significativo
Punteggio 1.6-2.5	Poco significativo
Punteggio 2.6-3.5	Abbastanza significativo
Punteggio 3.6-4.0	Molto significativo

RISCHIO INERENTE (coefficiente di ponderazione = 30%)	Molto significativo 4	1,90	2,60	3,30	4
	abbastanza significativo 3	1,60	2,30	3	3,70
	poco significativo 2	1,30	2	2,70	3,40
	non significativo 1	1	1,70	2,40	3,10
		1 non significativo	2 poco significativo	3 abbastanza significativo	4 molto significativo
		RISCHIO SPECIFICO (coefficiente di ponderazione = 70%)			

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

Sulla base del livello di rischio effettivo determinato, il soggetto obbligato dovrà adempiere alla adeguata verifica secondo la seguente scala graduata:

Grado di rischio effettivo rilevato	Misure di adeguata verifica
non significativo ¹⁷	Semplificate
poco significativo	Semplificate
abbastanza significativo	Ordinarie
molto significativo	Rafforzate

REGOLA TECNICA N. 2 Adeguata verifica della clientela

L'adeguata verifica nelle sue declinazioni di semplificata/ordinaria/rafforzata **resta dovuta in capo a ciascuno dei membri componenti il collegio** sia nel caso di collegio sindacale incaricato di assolvere anche funzioni di revisione sia nel caso di sindaco unico con funzione di revisione, nominato in base ai parametri dell'art. 2477 c.c.

Tale obbligo va assolto anche in capo al revisore esterno, persona fisica o società di revisione, nel caso di funzioni di revisione attribuite al soggetto esterno e non al collegio sindacale o al sindaco unico.

Nuovi indicatori di anomalia UIF (operatività oggetto di revisione legale)

Nuovi indicatori di anomalia operativi dal 1° gennaio 2024 provvedimento del 12 maggio 2023, l'Unità di Informazione Finanziaria di Banca d'Italia ha pubblicato nuovi 34 indicatori di anomalia per agevolare i soggetti obbligati, compresi i professionisti, ad intercettare le operazioni sospette di riciclaggio. L'elenco di questi nuovi indicatori è entrato in vigore il 1° gennaio 2024. **Indicatore n. 21 in vigore dal 1/1/2024**

«Operatività oggetto di revisione che, per le caratteristiche e gli importi, ovvero per le modalità di esecuzione o per l'origine o la destinazione dei flussi economici risulta non coerente con l'attività svolta ovvero con il profilo economico, patrimoniale o finanziario del soggetto, tenuto anche conto, in caso di soggetto diverso da persona fisica, del relativo gruppo di appartenenza, oppure risulta inusuale o illogica ovvero che si caratterizza per l'intestazione a favore o per l'intervento di terzi».

L'indicatore pone all'attenzione delle società di revisione e dei professionisti con incarichi di revisione legale l'incoerenza di talune operatività rispetto all'attività svolta dal soggetto e/o al suo profilo economico, patrimoniale e finanziario.

Nuovi indicatori di anomali UIF (operatività oggetto di revisione legale)

Indicatore n. 21 in vigore dal 1/1/2024

Sono analizzare alcune circostanze oggettive (quali la ripetitività dei comportamenti o la rilevanza economica dell'operazione) e soggettive (quali la coerenza con il profilo del cliente),

- 1 - presentazione di documentazione contabile dalla quale emergono valori palesemente difformi rispetto all'operatività del soggetto
- 2 - operazioni contabili, ovvero registrazione di scritture contabili aventi come scopo o come effetto quello di occultare disponibilità finanziarie, specie se relative a pagamenti a fornitori o a incassi per beni o servizi non ricevuti

- 3 - sussistenza di fatture, specie se di importo superiore al livello di significatività previsto dal revisore, relative all'erogazione di servizi o all'acquisto di beni, anche immateriali, che non risultano effettivamente resi e in merito ai quali il soggetto non è in grado di fornire ulteriore riscontro
- 4 - valutazioni di beni o servizi effettuate utilizzando principi contabili o metodi diversi da quelli adottati in esercizi precedenti, ovvero usualmente applicati e che determinano notevoli variazioni nei valori

Nuovi indicatori di anomali UIF (operatività oggetto di revisione legale)

Indicatore n. 21 in vigore dal 1/1/2024

- 5 - operazioni di vendita o spedizione ovvero registrazione di scritture di integrazione o rettifica (ad. es. relative a fatture da emettere, fatture da ricevere, rimanenze di magazzino) insolite per natura o ammontare o comunque prive di adeguata documentazione di supporto
- 6 - alterazione delle registrazioni contabili o delle pattuizioni contrattuali relative a operazioni inusuali per il soggetto
- 7 - registrazione nei libri contabili obbligatori di numerose fatture d'importo tondo e con causale eccessivamente generica ovvero apparentemente estranea all'attività svolta dal soggetto

Ricorso alla segnalazione di operazioni sospette – SOS – Obbligo previsto dall'art. 35 del d.lgs. 231/2007

Gli elementi di sospetto devono essere riscontrati nelle circostanze oggettive e soggettive insite nell'operazione o nella prestazione professionale. È importante ricordare che la presenza di uno o più indicatori non è sufficiente per inviare una segnalazione alla UIF; è necessaria una valutazione complessiva e ponderata di tutti gli elementi informativi disponibili.

Grazie per l'attenzione...
e
...buone Feste a Tutti!

Dott. Renato Burigana
aml@studioburigana.it