

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

PARTE 1 – CONFORMITÀ AL CODICE, AI PRINCIPI FONDAMENTALI E AL QUADRO CONCETTUALE

SEZIONE 100 CONFORMITÀ AL CODICE

Parte generale

100.1 A1 Il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse generale. La responsabilità del soggetto abilitato alla revisione non è soltanto quella di soddisfare le necessità del singolo cliente o dell'organizzazione di cui fa parte. Pertanto, il Codice contiene regole e linee guida per consentire al soggetto abilitato alla revisione di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale¹.

100.2 A1 I paragrafi del Codice contraddistinti dalla lettera "R" stabiliscono le regole di comportamento a cui il soggetto abilitato alla revisione deve conformarsi (di seguito "regole").

100.2 A2 I paragrafi contraddistinti dalla lettera "A" contengono le linee guida ed altro materiale esplicativo che forniscono un contesto di riferimento, spiegazioni, suggerimenti sulle azioni da intraprendere o sugli aspetti da considerare, esempi o altre indicazioni pertinenti per una corretta comprensione delle regole (di seguito "linee guida"). In particolare, le linee guida sono concepite per aiutare il soggetto abilitato alla revisione a comprendere come applicare il quadro concettuale ad un insieme particolare di circostanze, a comprendere il contenuto delle specifiche regole e a conformarsi ad esse. Anche se tali linee guida non impongono al soggetto abilitato alla revisione degli obblighi, è necessario considerarle per applicare correttamente le regole contenute nel Codice, nonché il quadro concettuale.

R100.3 Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare e rispettare le regole contenute nel presente Codice. In certi casi ci possono essere leggi o regolamenti applicabili nell'ordinamento nazionale che differiscono da quanto richiesto dal Codice.

100.3 A1 (I) I paragrafi contraddistinti dalla lettera "I" contengono adattamenti al presente Codice, introdotti per coordinare l'applicazione del Codice stesso nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano, fornendo indicazioni specifiche con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del D. Lgs. 39/2010.

100.3 A1 Il principio del comportamento professionale richiede al soggetto abilitato alla revisione di rispettare le leggi e i regolamenti pertinenti, applicabili nell'ordinamento nazionale.

¹ Il Codice, come chiarito nell'Introduzione, si riferisce al soggetto abilitato alla revisione che svolge attività di revisione legale. È stato mantenuto nel Codice Italiano di Etica e Indipendenza il riferimento alla revisione limitata in quanto il medesimo Codice trova applicazione 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 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. Il medesimo Codice trova altresì applicazione quando i "soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti" svolgono eventuali altri incarichi di "assurance" per i quali la normativa primaria o secondaria o provvedimenti delle Autorità di vigilanza richiedono espressamente il rispetto dei principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale.

100.3 A2 Un soggetto abilitato alla revisione può trovarsi eccezionalmente di fronte a circostanze in cui l'effetto dell'applicazione di una specifica regola del Codice risulti sproporzionato agli obiettivi della stessa o contrario all'interesse generale. In questi casi, dopo aver valutato autonomamente il quadro normativo di riferimento, può risultare opportuno che il soggetto abilitato alla revisione si rivolga all'Autorità di vigilanza competente.

Violazioni del Codice

R100.4 I paragrafi da R400.80 a R400.89 trattano i comportamenti che deve tenere il soggetto abilitato alla revisione quando identifica la violazione di una regola sull'indipendenza contenuta nella Parte 4A del presente Codice. Un soggetto abilitato alla revisione che identifica una violazione di qualsiasi altra regola del Codice (Parti 1 e 3) 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
- (b) decidere se comunicare la violazione alle parti interessate.

100.4 A1 Le parti interessate includono quelle che potrebbero aver subito le conseguenze della violazione o l'Autorità di vigilanza competente.

SEZIONE 110

I PRINCIPI DEONTOLOGICI FONDAMENTALI

Parte generale

110.1 A1 I principi deontologici fondamentali (di seguito, anche, i “principi fondamentali”) per il soggetto abilitato alla revisione sono:

- (a) Integrità: l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.
- (b) Obiettività: 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:
 - (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: rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale.
- (e) Comportamento professionale: rispettare la normativa applicabile al caso concreto ed evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di assurance.

R110.2 Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare ciascuno dei principi fondamentali.

110.2 A1 I principi deontologici fondamentali definiscono lo standard di comportamento che il soggetto abilitato alla revisione deve osservare. Il quadro concettuale stabilisce l'approccio che un soggetto abilitato alla revisione è tenuto ad applicare per potersi conformare a tali principi fondamentali. Le sottosezioni da 111 a 115 stabiliscono regole e linee guida relative a ciascun principio fondamentale.

110.2 A2 Un soggetto abilitato alla revisione può trovarsi nella situazione in cui l'osservanza di un principio fondamentale è in conflitto con l'osservanza di uno o più degli altri principi fondamentali. In una situazione di questo tipo, 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;
- con i responsabili delle attività di governance del cliente di revisione;
- con altro organismo previsto dalla legge;
- con un consulente legale.

In tali circostanze, il soggetto abilitato alla revisione può valutare altresì se rivolgersi all'Autorità di vigilanza competente.

Tuttavia, tale consultazione non esime il soggetto abilitato alla revisione dall'obbligo di esercitare il giudizio professionale per risolvere il conflitto.

110.2 A3 Il soggetto abilitato alla revisione documenta i termini della problematica, i dettagli delle consultazioni effettuate, le decisioni assunte e le relative motivazioni.

SOTTOSEZIONE 111 - INTEGRITÀ

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

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

R111.2 Il soggetto abilitato alla revisione non deve consapevolmente consentire che il proprio nome sia associato a relazioni, comunicazioni o altre informative che egli sappia essere:

- (a) sostanzialmente false o fuorvianti;
- (b) fornite in modo non adeguatamente ponderato;
- (c) tali da omettere od occultare informazioni che, invece, sarebbe stato necessario includere per evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni.

111.2 A1 La regola del paragrafo R.111.2 non si considera violata quando il soggetto abilitato alla revisione emette una relazione con modifiche² sulle relazioni, comunicazioni o informative di cui al medesimo paragrafo.

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

SOTTOSEZIONE 112 - OBIETTIVITÀ

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

R112.2 Il soggetto abilitato alla revisione non deve svolgere l'incarico qualora il suo giudizio professionale sia pregiudicato o indebitamente influenzato da una circostanza o relazione.

SOTTOSEZIONE 113 – FORMAZIONE, COMPETENZA E DILIGENZA PROFESSIONALI

R113.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve rispettare i principi della formazione e della competenza e diligenza professionali, che gli impongono di:

- (a) raggiungere e mantenere conoscenze e capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale; e
- (b) agire con diligenza e in conformità ai principi professionali applicabili.

R 113.1 (I) Ai sensi dell'art. 5, D. Lgs. 39/2010, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto al rispetto degli obblighi di formazione continua quale effetto diretto dell'iscrizione al registro. Il soggetto abilitato alla revisione deve assolvere l'obbligo formativo con serietà senza delegare i relativi compiti a terzi. Il mancato assolvimento degli obblighi di formazione continua da parte del soggetto abilitato alla revisione, anche se privo di incarichi di revisione legale, costituisce una violazione del presente Codice. Tali violazioni sono sanzionate ai sensi delle disposizioni vigenti.

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

² Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente"; ISAE 3000, *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information* parr. 72-77 (tale principio non fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia)).

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

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

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

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

SOTTOSEZIONE 114 - RISERVATEZZA

R114.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare il principio della riservatezza che gli richiede di rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito delle relazioni professionali³. Il soggetto abilitato alla revisione:

- (a) deve mantenere la riservatezza anche al di fuori dell'ambiente professionale, prestando attenzione ad evitare rivelazioni non intenzionali, in particolare a colleghi, a familiari o a stretti familiari;
- (b) deve mantenere la riservatezza delle informazioni acquisite anche all'interno della struttura organizzativa del soggetto abilitato alla revisione e della rete a cui esso appartiene;
- (c) deve mantenere la riservatezza delle informazioni ottenute da un potenziale cliente;
- (d) non deve divulgare informazioni riservate che abbia acquisito nell'ambito delle proprie relazioni professionali, salvo che vi sia specifica autorizzazione o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica⁴ o professionale, di comunicarle;
- (e) non deve utilizzare informazioni riservate, che abbia acquisito nell'ambito delle proprie relazioni professionali, a vantaggio proprio o di terzi;
- (f) non deve utilizzare informazioni riservate, che abbia acquisito o ricevuto nello svolgimento dell'incarico, dopo che tale incarico sia terminato;
- (g) deve adottare misure ragionevoli affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi dipendenti e collaboratori.

114.1 A1 La riservatezza risponde all'interesse generale in quanto facilita il flusso informativo dal cliente al soggetto abilitato alla revisione nella consapevolezza che tali informazioni non saranno divulgate a terzi. Tuttavia, il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere di divulgare informazioni riservate quando:

- (a) la divulgazione è prescritta dalla legge, per esempio, per comunicare alle Autorità competenti violazioni di legge;
- (b) esiste il dovere di divulgazione:
 - (i) per conformarsi alle richieste formulate nell'esercizio della vigilanza dall'Autorità competente;
 - (ii) per tutelare gli interessi professionali di un soggetto abilitato alla revisione nel corso di un procedimento giudiziario o sanzionatorio;
 - (iii) per conformarsi ai principi professionali, incluse le regole deontologiche.

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

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

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

- la ponderazione degli interessi di tutte le parti, inclusi i terzi, qualora, nonostante il consenso del cliente a divulgare le informazioni, tali interessi potrebbero essere lesi;

³ Art. 9-bis, comma 1, D. Lgs. 39/2010.

⁴ Art. 9-bis, comma 3, D. Lgs. 39/2010.

- se le informazioni riservate sono note o comprovate, nei limiti del possibile. Gli elementi che influenzano la decisione di divulgare le informazioni includono:
 - fatti non verificati;
 - informazioni incomplete;
 - conclusioni non dimostrate;
- la tipologia di comunicazione da effettuarsi e i destinatari ai quali è rivolta;
- se il soggetto al quale la comunicazione dovrebbe essere effettuata sia o meno da considerarsi il destinatario appropriato.

R114.2 Il soggetto abilitato alla revisione ha l'obbligo di conformarsi al principio di riservatezza e segreto professionale anche dopo la fine del rapporto tra il soggetto abilitato alla revisione e il suo cliente⁵. Quando il soggetto abilitato alla revisione acquisisce un nuovo cliente, può avvalersi delle esperienze acquisite nell'ambito di precedenti rapporti professionali, ponendo tuttavia attenzione a non utilizzare né divulgare informazioni riservate acquisite o ricevute in tali circostanze⁶.

R114.2 (I) Con riguardo al trasferimento di informazioni e documenti tra soggetti abilitati alla revisione del bilancio di un gruppo le cui società hanno sede in diversi Stati Membri o Paesi Terzi si applicano le regole in materia di riservatezza e segreto professionale contenute all'art. 9-*bis*, commi 6, 7 e 8, D. Lgs. 39/2010).

SOTTOSEZIONE 115 - COMPORTAMENTO PROFESSIONALE

R115.1 Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare il principio del comportamento professionale, che gli impone l'obbligo di rispettare tutte le leggi e i regolamenti applicabili al caso concreto e di evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di assurance. Il soggetto abilitato alla revisione non deve intenzionalmente intraprendere alcuna attività che pregiudichi o possa pregiudicare l'integrità, l'obiettività o la reputazione⁷ dell'attività di assurance e che pertanto sarebbe incompatibile con i principi fondamentali.

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

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

- (a) enfatizzare in modo eccessivo i servizi che è in grado di offrire, le qualifiche che possiede o l'esperienza acquisita;
- (b) fare riferimenti denigratori o raffronti privi di fondamento con il lavoro di altri.

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

SEZIONE 120 - IL QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO

Introduzione

120.1 Le circostanze in cui opera il soggetto abilitato alla revisione potrebbero dar luogo a rischi specifici di mancata osservanza dei principi fondamentali. La sezione 120 stabilisce regole e linee guida, incluso il quadro concettuale di riferimento, per consentire al soggetto abilitato alla revisione di conformarsi ai principi fondamentali e di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale. Tali regole e linee guida tengono conto dell'ampia gamma di fatti e circostanze, inclusi attività, interessi e relazioni professionali che danno luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Inoltre, contribuiscono ad evitare che il soggetto abilitato alla revisione consideri consentita una situazione per il solo fatto che essa non è espressamente vietata dal Codice.

⁵ Art. 9-*bis*, comma 4, D. Lgs. 39/2010.

⁶ Art. 9-*bis*, comma 5, D. Lgs. 39/2010.

⁷ Nell'ordinamento italiano il concetto di reputazione include quello di onorabilità ai sensi del vigente D.M 145/2012.

120.2 Il quadro concettuale specifica l'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.

Regole e linee guida

Parte generale

R120.3 Il soggetto abilitato alla revisione deve applicare il quadro concettuale nell'identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali riportati nella Sezione 110.

120.3 A1 Ulteriori regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale sono riportate:

- (a) nella Parte 3 - Soggetti abilitati alla revisione⁸;
- (b) nei Principi italiani di indipendenza nella Parte 4A – Indipendenza per gli incarichi di revisione e di revisione limitata⁹.

R120.4 Nel trattare una problematica legata alla deontologia, il soggetto abilitato alla revisione deve considerare il contesto nel quale essa si è presentata o potrebbe presentarsi la problematica.

R120.5 (I) 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 paragrafo 120.5 A4, come metodo di verifica. 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.

Esercizio del giudizio professionale

120.5 A1 Il giudizio professionale implica l'utilizzo della formazione, delle conoscenze, competenze ed esperienza pertinenti commisurate ai fatti e alle circostanze, inclusa la natura e la finalità dell'incarico, nonché degli interessi e relazioni coinvolti. In relazione all'incarico da svolgere, è richiesto l'esercizio del giudizio professionale quando il soggetto abilitato alla revisione applica il quadro concettuale di riferimento per prendere decisioni consapevoli sulle possibili linee di condotta, e per stabilire se tali decisioni siano appropriate alle circostanze.

120.5 A2 La comprensione di fatti e circostanze di cui il soggetto abilitato alla revisione è a conoscenza è un prerequisito per la corretta applicazione del quadro concettuale di riferimento. Stabilire quali siano le azioni necessarie ad acquisire tale comprensione, e giungere a una conclusione sul fatto che i principi fondamentali siano stati rispettati, richiedono l'esercizio del giudizio professionale.

120.5 A3 Nell'esercitare il giudizio professionale per acquisire tale comprensione, il soggetto abilitato alla revisione può valutare, tra gli altri aspetti, se:

- ci sia motivo di temere che informazioni potenzialmente pertinenti possano non essere comprese tra i fatti e le circostanze di cui il soggetto abilitato alla revisione ha conoscenza;

⁸ La Parte 2 – “*Professional Accountants in Business*” non è stata tradotta in quanto indirizzata ai *professional accountants in business*, vale a dire a quei *professional accountants* che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e che non svolgono incarichi di revisione. A tal proposito, si veda l'introduzione al presente Codice.

⁹ La Parte 4B – “*Indipendenza per gli incarichi di assurance diversi dagli incarichi di revisione e di revisione limitata*” non è stata tradotta in quanto non inclusa nella delega di normazione secondaria prevista dagli artt. 9, 9-bis e 10 del D. Lgs. 39/2010. A tal proposito, si veda l'introduzione al presente Codice.

- vi sia una incoerenza tra i fatti e le circostanze di cui il soggetto abilitato alla revisione è a conoscenza e le aspettative del soggetto abilitato alla revisione;
- le competenze e l'esperienza del soggetto abilitato alla revisione siano sufficienti a giungere a una conclusione;
- sia necessario consultarsi con altri soggetti con la competenza o l'esperienza pertinente;
- le informazioni forniscano elementi ragionevoli in base ai quali giungere a una conclusione;
- i pregiudizi del soggetto abilitato alla revisione possano influenzare l'esercizio del suo giudizio professionale;
- possano esistere altre conclusioni ragionevoli che potrebbero essere raggiunte partendo dalle informazioni disponibili.

Soggetto terzo ragionevole e informato

120.5 A4 Il processo di valutazione del terzo ragionevole e informato come metodo di verifica (di seguito “la verifica di un terzo ragionevole e informato”) consiste in una valutazione da parte del soggetto abilitato alla revisione in ordine al fatto che un altro soggetto giungerebbe verosimilmente alle sue 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.

Identificazione dei rischi

R120.6 (I) Il soggetto abilitato alla revisione deve identificare i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.

Le categorie di rischi indicate nell'art. 10, comma 2, D. Lgs. 39/2010 sono richiamate nel par. 120.6A3.

120.6 A1 La comprensione dei fatti e delle circostanze, incluse eventuali attività, interessi e relazioni professionali che potrebbero compromettere l'osservanza dei principi fondamentali è un prerequisito per l'identificazione, da parte del soggetto abilitato alla revisione, dei rischi di mancata osservanza. L'esistenza di alcune condizioni, prassi e procedure stabilite dalla legge, dai regolamenti, dai principi professionali o dal soggetto abilitato alla revisione, che possono aiutare quest'ultimo a comportarsi in maniera eticamente corretta, potrebbero anche contribuire ad identificare i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Il paragrafo 120.8 A2 include esempi generici di tali condizioni, prassi e procedure, che sono anche elementi rilevanti per valutare il livello del rischio.

120.6 A2 I rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali possono scaturire da un'ampia gamma di fatti e di circostanze. Non è possibile definire tutte le circostanze che possono dar luogo ai rischi. Inoltre, la natura degli incarichi può essere diversa e, pertanto, i potenziali rischi possono essere di diverse tipologie.

120.6 A3 I rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- (a) interesse personale: il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione;
- (b) auto riesame: il rischio che, nell'ambito dell'incarico di assurance in corso, l'obiettività del soggetto abilitato alla revisione sia influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione, o da altro soggetto che opera all'interno della sua rete. Ciò si verifica quando: (i) tale giudizio o i risultati di tale servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico in corso o, più in generale; (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto;
- (c) promozione degli interessi del cliente: il rischio che il soggetto abilitato alla revisione promuova o rappresenti la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa;
- (d) familiarità: il rischio che, a causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione risulti eccessivamente accondiscendente nei confronti del cliente o in relazione alle attività da questo richieste;
- (e) intimidazione: il rischio che un soggetto abilitato alla revisione sia dissuaso dall'agire in modo obiettivo a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare una indebita influenza sullo stesso.

120.6 A4 Una circostanza potrebbe creare più di un rischio e uno stesso rischio potrebbe influire sull'osservanza di più principi fondamentali.

Valutazione dei rischi

R120.7 Quando il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali, deve valutare se siano entro un livello accettabile.

Livello accettabile

120.7 A1 Un livello accettabile è un livello al quale un soggetto abilitato alla revisione, utilizzando la verifica di un terzo ragionevole e informato, concluderebbe, verosimilmente, che sono rispettati i principi fondamentali.

Elementi rilevanti per la valutazione del livello di rischio

120.8 A1 La considerazione di elementi sia qualitativi sia quantitativi è rilevante ai fini della valutazione dei rischi da parte del soggetto abilitato alla revisione, così come l'effetto combinato di rischi multipli, ove applicabile.

120.8 A2 Anche le condizioni, prassi e procedure descritte al paragrafo 120.6 A1, qualora presenti, possono costituire elementi rilevanti ai fini della valutazione del livello di rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali. Esempi di tali condizioni, prassi e procedure includono:

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

Considerazione delle nuove informazioni o dei cambiamenti nei fatti e nelle circostanze

R120.9 Se il soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di nuove informazioni o di cambiamenti nei fatti e nelle circostanze che potrebbero avere un impatto sull'eliminazione del rischio o sulla sua riduzione entro un livello accettabile, deve riconsiderare e gestire conseguentemente tale rischio.

120.9 A1 Mantenere alto il livello di attenzione nel corso dell'intera durata dell'incarico aiuta il soggetto abilitato alla revisione a stabilire se siano emerse nuove informazioni o si siano verificati cambiamenti nei fatti e nelle circostanze che:

- (a) influenzano il livello di un rischio; o
- (b) influiscono sulle conclusioni del soggetto abilitato alla revisione in ordine al fatto che le misure di salvaguardia applicate continuino ad essere appropriate per gestire i rischi identificati.

120.9 A2 Se nuove informazioni danno luogo all'identificazione di un nuovo rischio, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto a valutare e, ove appropriato, a gestire tale rischio. (cfr. parr. R120.7 e R120.10).

Gestione dei rischi

R120.10 Se il soggetto abilitato alla revisione stabilisce che i rischi identificati di mancata osservanza dei principi fondamentali non sono entro un livello accettabile, deve gestire tali rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile. A tal fine, il soggetto abilitato alla revisione deve alternativamente:

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

Azioni per eliminare i rischi

120.10 A1 A seconda dei fatti o delle circostanze, un rischio può essere gestito eliminando le circostanze alla base del rischio. Tuttavia, in alcune situazioni i rischi non possono essere gestiti e quindi si rende necessario non accettare o porre termine allo specifico incarico. Ciò si verifica quando le circostanze alla base del rischio non possono essere eliminate e non è possibile applicare le misure di salvaguardia per ridurre il rischio entro un livello accettabile.

Misure di salvaguardia

120.10 A2 Le misure di salvaguardia sono azioni intraprese dal soggetto abilitato alla revisione che, singolarmente o adottate in combinazione tra loro, riducono efficacemente i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali entro un livello accettabile.

Valutazione dei giudizi formulati sugli aspetti significativi e relative conclusioni

R120.11 Il soggetto abilitato alla revisione deve concludere se le azioni intraprese, o che intende intraprendere, per gestire i rischi esistenti, siano idonee a eliminarli o ridurli entro un livello accettabile. Per giungere a tale conclusione, il soggetto abilitato alla revisione deve:

- (a) riesaminare i giudizi formulati sugli aspetti significativi e le relative conclusioni raggiunte; e
- (b) utilizzare la verifica di un terzo ragionevole e informato.

Considerazioni per le revisioni e le revisioni limitate

Indipendenza

120.12 A1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti in base a quanto contenuto nella Parte 4A, che si riferisce agli incarichi di revisione e di revisione limitata ad essere indipendenti nello svolgimento dell'incarico. L'indipendenza è legata ai principi fondamentali dell'obiettività e dell'integrità e si articola in:

- (a) indipendenza mentale – che si concretizza nello 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 – che si concretizza nell'evitare fatti e circostanze così significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato concluderebbe, verosimilmente, che siano compromessi l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un membro del gruppo di revisione o del gruppo di assurance.

120.12 A2 Il presente Codice, sulla base di quanto contenuto nella Parte 4A (che si riferisce agli incarichi di revisione e di revisione limitata), stabilisce regole e linee guida sulle modalità di applicazione del quadro concettuale per mantenere l'indipendenza nello svolgimento dell'incarico. I soggetti abilitati alla revisione si conformano a tali principi per essere indipendenti nel momento in cui svolgono tali incarichi. Il quadro concettuale per identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali si applica parimenti all'osservanza dei principi di indipendenza. Le categorie di rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali descritte al paragrafo 120.6 A3 sono anche le categorie di rischi di mancata osservanza dei principi di indipendenza.

Scetticismo professionale

R120.13 (I) Ai sensi dell'art. 9, comma 3, 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, 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).

120.13 A1 Lo scetticismo professionale e i principi fondamentali che sono descritti nella Sezione 110 sono concetti interconnessi.

120.13 A2 Nella revisione del bilancio l'osservanza dei principi fondamentali, singolarmente e nel loro insieme, supporta l'esercizio dello scetticismo professionale come mostrato negli esempi riportati di seguito:

- l'integrità richiede al soggetto abilitato alla revisione di essere diretto e onesto. Per esempio, il soggetto abilitato alla revisione si conforma al principio di integrità:
 - (a) essendo diretto e onesto nel sollevare dubbi in merito a una posizione assunta da un cliente; e

- (b) svolgendo indagini su informazioni non coerenti e cercando ulteriori elementi probativi per trattare i dubbi su dichiarazioni che potrebbero essere significativamente false o fuorvianti, al fine di prendere decisioni consapevoli sulle misure appropriate da adottare nelle circostanze.

Nel fare questo, il soggetto abilitato alla revisione dimostra la valutazione critica degli elementi probativi che contribuisce all'esercizio dello 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.

● La competenza e diligenza professionali richiedono al soggetto abilitato alla revisione di avere la conoscenza e le competenze professionali ad un livello tale da garantire la prestazione di servizi caratterizzati da professionalità e per agire con diligenza in conformità ai principi, alle leggi e ai regolamenti applicabili.

Per esempio, il soggetto abilitato alla revisione si conforma al principio della competenza e diligenza professionali:

- (a) applicando conoscenze pertinenti ad un particolare settore o attività imprenditoriali del cliente al fine di identificare correttamente i rischi di errori significativi;
- (b) definendo e svolgendo procedure di revisione appropriate; e
- (c) applicando conoscenze pertinenti nel valutare criticamente se gli elementi probativi siano sufficienti e appropriati nelle circostanze.

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

PARTE 3 - SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE

SEZIONE 300

APPLICAZIONE DEL QUADRO CONCETTUALE SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE

Introduzione

300.1 La presente Parte del Codice stabilisce regole e linee guida per i soggetti abilitati alla revisione nell'applicazione del quadro concettuale di cui alla Sezione 120. Essa non identifica tutti i fatti e le circostanze nello svolgimento di un incarico, inclusi le attività professionali, gli interessi e le relazioni in cui un soggetto abilitato alla revisione può trovarsi e che generano o possono generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Pertanto, il quadro concettuale richiede al soggetto abilitato alla revisione di porre attenzione anche a fatti e circostanze non espressamente identificati nel presente Codice.

300.2 Le regole e le linee guida che si applicano ai soggetti abilitati alla revisione sono riportate nelle sezioni seguenti:

- Parte 3 – Soggetti abilitati alla revisione, Sezione 300 che si applica a tutti soggetti abilitati alla revisione.
- Parte 4A – Indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata, Sezioni da 400 a 600, che si applicano ai soggetti abilitati alla revisione nello svolgimento di incarichi di revisione e revisione limitata.

300.3 Il termine “soggetto abilitato alla revisione” è definito nel Glossario.

Regole e Linee Guida

Parte generale

R300.4 Il soggetto abilitato alla revisione deve conformarsi ai principi fondamentali riportati nella Sezione 110 e applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.

R300.5 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.

Il paragrafo 300.5A1 è lasciato intenzionalmente in bianco.

L'identificazione dei rischi

300.6 A1 I rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali possono scaturire da un'ampia gamma di fatti e di circostanze. Le categorie di rischi sono descritte al paragrafo 120.6 A3. Quelli che seguono sono esempi di fatti e circostanze nell'ambito di ciascuna di queste categorie che possono dar luogo a rischi per un soggetto abilitato alla revisione durante lo svolgimento di un incarico di assurance.

(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.
- 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.

La valutazione dei rischi

300.7 A1 Le condizioni, le prassi e le procedure descritte ai paragrafi 120.6 A1 e 120.8 A2 possono influenzare la valutazione in ordine al fatto che un rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali sia contenuto entro un livello accettabile. Tali condizioni, prassi e procedure potrebbero riguardare:

- (a) il cliente e il contesto in cui opera; e
- (b) il soggetto abilitato alla revisione e il contesto in cui opera.

300.7 A2 La valutazione da parte del soggetto abilitato alla revisione del livello di un rischio è influenzata anche dalla natura e dalla portata dell'incarico.

Il cliente e il contesto in cui opera

300.7 A3 La valutazione del livello di rischio da parte del soggetto abilitato alla revisione potrebbe essere influenzata dal fatto che il cliente di assurance sia:

- (a) un cliente di revisione e che il cliente di revisione sia un ente di interesse pubblico¹⁰ o un ente sottoposto a regime intermedio¹¹;
- (b) un cliente di assurance che non sia un cliente di revisione.

300.7 A4 La struttura di governo societario e gli esponenti della direzione di un cliente possono promuovere l'osservanza dei principi fondamentali. Di conseguenza, la valutazione del livello di rischio di inosservanza dei principi fondamentali da parte del soggetto abilitato alla revisione potrebbe essere influenzata dal contesto in cui opera il cliente. Di seguito sono riportati alcuni esempi connessi al conferimento di incarichi non di assurance al soggetto abilitato alla revisione o alla sua rete da parte di un cliente di revisione.

- il cliente richiede che i responsabili dell'attività di governance, diversi dagli amministratori o esponenti della direzione, ratifichino o approvino il conferimento di un incarico non di assurance al soggetto abilitato alla revisione;
- il cliente ha personale con competenza, esperienza e anzianità professionale adeguate per assumere la responsabilità delle decisioni connesse ad un incarico non di assurance, nonché la responsabilità della supervisione di detto incarico;
- il cliente ha posto in essere procedure interne che contribuiscono all'adozione di scelte obiettive nel conferimento di incarichi non di assurance;
- il cliente ha una struttura di governo societario che svolge una supervisione e una comunicazione appropriata in merito agli incarichi svolti dal soggetto abilitato alla revisione.

Il soggetto abilitato alla revisione e il contesto in cui opera

300.7 A5 La valutazione del livello di rischio di inosservanza dei principi fondamentali da parte del soggetto abilitato alla revisione potrebbe essere influenzata dal proprio ambiente di lavoro e dal contesto in cui opera. Di seguito sono riportati alcuni esempi:

- gli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione promuovono l'osservanza dei principi fondamentali e manifestano l'aspettativa che i membri di un gruppo di assurance agiscano nell'interesse generale;

¹⁰ Al riguardo, si consideri che agli enti di interesse pubblico si applicano le disposizioni del Regolamento (UE) 537/2014, dell'art. 17 D. Lgs. 39/2010 e dei relativi regolamenti attuativi.

¹¹ Al riguardo, si consideri che agli enti sottoposti a regime intermedio si applicano le previsioni dell'art. 19-ter D. Lgs. 39/2010.

- il soggetto abilitato alla revisione si è dotato di direttive e procedure per stabilire e monitorare l'osservanza dei principi fondamentali da parte di tutto il personale;
- il soggetto abilitato alla revisione si è dotato di regole per la remunerazione, la valutazione dei soggetti che partecipano direttamente all'attività di assurance e di direttive e procedure disciplinari che promuovono l'osservanza dei principi fondamentali;
- il soggetto abilitato alla revisione si è dotato di procedure per la gestione della dipendenza economica da un singolo cliente;
- nell'ambito del soggetto abilitato alla revisione, il responsabile dell'incarico ha l'autorità per decidere in merito all'osservanza dei principi fondamentali, inclusa l'accettazione di un incarico o la prestazione di servizi a un cliente di revisione;
- il soggetto abilitato alla revisione si è dotato di processi per assicurare la formazione e l'esperienza del proprio personale;
- il soggetto abilitato alla revisione si è dotato di procedure per facilitare e gestire problematiche e segnalazioni provenienti dalla struttura del soggetto abilitato o da soggetti terzi.

Valutazione di nuove informazioni o cambiamenti nei fatti e nelle circostanze

300.7 A6 Nuove informazioni o cambiamenti nei fatti e nelle circostanze possono:

- (a) influenzare il livello di un rischio di inosservanza dei principi fondamentali; o
- (b) avere un impatto sulle conclusioni del soggetto abilitato alla revisione in merito al fatto che le misure di salvaguardia applicate siano ancora in grado di gestire i rischi identificati come originariamente previsto.

In queste situazioni, misure di salvaguardia che siano già state implementate possono non essere più efficaci per gestire i rischi. Pertanto, l'applicazione del quadro concettuale richiede al soggetto abilitato alla revisione di riconsiderare e gestire conseguentemente i rischi. (cfr.: parr. R120.9 e R120.10)

300.7 A7 Esempi di nuove informazioni o cambiamenti nei fatti e nelle circostanze che possono influire sul livello di un rischio di inosservanza dei principi fondamentali da parte del soggetto abilitato alla revisione includono situazioni in cui:

- la portata di un incarico è ampliata, ove consentito;
- il cliente diviene un ente d'interesse pubblico o acquisisce un'azienda o un ramo d'azienda;
- il soggetto abilitato alla revisione realizza un'operazione di integrazione con un altro soggetto abilitato alla revisione;
- il soggetto abilitato alla revisione è incaricato contemporaneamente da due clienti e nasce un contenzioso tra questi ultimi;
- si verifica un cambiamento nelle sue relazioni personali o in quelle dei suoi stretti familiari.

La gestione dei rischi

300.8 A1 I paragrafi dal R120.10 al 120.10 A2 contengono regole e linee guida per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali che non sono entro un livello accettabile.

Esempi di misure di salvaguardia

300.8 A2 Le misure di salvaguardia possono essere diverse in base ai fatti e alle circostanze. Esempi di misure di salvaguardia per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali, includono:

- 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.

300.8 A3 Le rimanenti sezioni della Parte 3 e le sezioni della Parte 4A descrivono alcuni rischi che possono sorgere nel corso dello svolgimento degli incarichi e includono esempi di misure di salvaguardia che possono gestire i rischi di inosservanza dei principi fondamentali.

300.8 A4 Un soggetto appropriato incaricato del riesame del 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.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

R300.9 Nel comunicare con i responsabili delle attività di governance in conformità al presente Codice, un soggetto abilitato alla revisione deve identificare la persona appropriata, o le persone appropriate, all'interno della struttura di governance dell'impresa a cui effettuare le comunicazioni. Se il soggetto abilitato alla revisione comunica con un sottogruppo dei responsabili delle attività di governance, deve stabilire se sia necessario estendere la comunicazione anche agli altri responsabili delle attività di governance affinché siano adeguatamente informati.

300.9 A1 Nello stabilire con chi comunicare, un soggetto abilitato alla revisione può considerare:

- la natura e l'importanza delle circostanze; e
- l'aspetto da comunicare.

300.9 A2 Tra gli esempi di un sottogruppo di responsabili delle attività di governance, rientrano il comitato per il controllo interno e la revisione contabile o un singolo membro tra i responsabili delle attività di governance.

R300.10 Se un soggetto abilitato alla revisione comunica con individui che hanno responsabilità di direzione ma anche responsabilità di governance, deve assicurarsi che la comunicazione resa a tali persone raggiunga adeguatamente anche tutti i restanti responsabili delle attività di governance con i quali egli avrebbe dovuto comunicare.

300.10 A1 In alcune circostanze, tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa come, ad esempio, nel caso di una piccola impresa gestita da un unico proprietario in cui nessun'altra figura assume un ruolo di governance. In questo caso, se gli aspetti sono comunicati a tale unico proprietario che ha responsabilità di direzione ed anche responsabilità di governance, il soggetto abilitato alla revisione ha soddisfatto l'obbligo di comunicare con i responsabili delle attività di governance¹².

SEZIONE 310 CONFLITTI DI INTERESSE

Introduzione

310.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi.

¹² Sul punto, cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance".

310.2 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.

310.3 La presente sezione contiene specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione ai conflitti di interesse del quadro concettuale. Quando un soggetto abilitato alla revisione svolge un incarico ricompreso tra quelli di cui alla Parte 4A del presente Codice, è richiesta l'indipendenza anche in conformità a quanto previsto dalla predetta Parte.

Regole e linee guida

Parte generale

R310.4 Un soggetto abilitato alla revisione non deve consentire che il giudizio professionale sia compromesso da un conflitto di interessi.

310.4 A1 Una circostanza che può creare un conflitto di interessi include, ad esempio, fornire a un cliente una consulenza relativa ad un'operazione straordinaria che ha per oggetto l'acquisizione di un'entità che sia al contempo un cliente di revisione, laddove il soggetto abilitato alla revisione abbia ottenuto informazioni riservate nel corso della revisione che possono essere rilevanti ai fini dell'operazione.

Identificazione del conflitto

Parte generale

R310.5 Prima di accettare un cliente, un nuovo incarico o una relazione di affari, il soggetto abilitato alla revisione deve adottare le misure necessarie per identificare le circostanze che possono dare luogo ad un conflitto di interessi, e quindi ad un rischio di mancata osservanza di uno o più principi fondamentali. Tali misure devono includere l'identificazione:

- (a) della natura degli interessi e delle relazioni d'affari pertinenti tra le parti coinvolte; e
- (b) del servizio di assurance e delle sue implicazioni per le parti coinvolte.

310.5 A1 Un processo efficace di identificazione del conflitto aiuta il soggetto abilitato alla revisione, sia prima di accettare l'incarico, sia durante lo svolgimento dello stesso, ad assumere le misure necessarie per identificare interessi e relazioni che possono generare un conflitto di interessi, in essere o potenziale. Tale processo include la considerazione di aspetti identificati da soggetti terzi, per esempio clienti o potenziali clienti. Prima il conflitto di interessi in essere o potenziale viene identificato, maggiore sarà la probabilità che il soggetto abilitato alla revisione sia in grado di gestire i rischi derivanti dal conflitto di interessi.

310.5 A2 Un processo efficace di identificazione di un conflitto di interessi in essere o potenziale terrà conto di fattori quali:

- la natura degli incarichi di assurance prestati;
- la dimensione del soggetto abilitato alla revisione;
- la dimensione e la natura dei clienti;
- la struttura del soggetto abilitato alla revisione, per esempio, il numero e la collocazione geografica degli uffici.

310.5 A3 Maggiori informazioni sull'accettazione del cliente sono riportate nella Sezione 320, Incarichi professionali.

Cambiamenti nelle circostanze

R310.6 Il soggetto abilitato alla revisione deve prestare attenzione ai cambiamenti nel tempo relativi alla natura degli incarichi, degli interessi e delle relazioni che possono generare un conflitto di interessi durante lo svolgimento di un incarico.

310.6 A1 La natura degli incarichi, interessi e relazioni potrebbe cambiare nel corso dell'incarico. Ciò è particolarmente vero quando al soggetto abilitato alla revisione sia richiesto di svolgere un incarico in una situazione che potrebbe diventare conflittuale, anche se le parti che lo hanno incaricato possono non essere inizialmente coinvolte in una controversia.

Soggetti appartenenti alla rete

R310.7 Se il soggetto abilitato alla revisione fa parte di una rete, deve tenere conto dei conflitti di interessi che ha ragione di credere possano esistere o sorgere a causa degli interessi e delle relazioni di un soggetto appartenente alla rete.

310.7 A1 I fattori da considerare nell'identificare interessi e relazioni che coinvolgono un soggetto appartenente alla rete includono:

- la natura degli incarichi di assurance prestati;
- i clienti a cui la rete fornisce incarichi;
- la collocazione geografica di tutte le parti coinvolte.

Rischi generati dal conflitto di interessi

310.8 A1 In generale, più diretto è il legame tra l'incarico di assurance e l'aspetto su cui le parti si trovano in conflitto di interessi, più è probabile che il livello del rischio non sia contenuto entro un livello accettabile.

310.8 A2 I fattori che sono rilevanti nel valutare il livello di un rischio generato da conflitto di interessi includono misure per prevenire comunicazioni non autorizzate di informazioni riservate durante la prestazione di incarichi di assurance relativamente a un aspetto particolare per due o più clienti i cui interessi rispetto allo stesso siano confliggenti. Tali misure includono:

- esistenza di aree di *business* separate per funzioni di specializzazione all'interno del soggetto abilitato alla revisione, che possono costituire un ostacolo al trasferimento di informazioni riservate sui clienti tra le diverse aree di *business*;
- prassi e procedure per limitare l'accesso alla documentazione dei clienti;
- accordi di riservatezza firmati dal personale e dai partner del soggetto abilitato alla revisione;
- separazione delle informazioni riservate conservate fisicamente ed in formato elettronico;
- formazione e comunicazioni specifiche e dedicate al rispetto delle regole di riservatezza e assenza di conflitto di interessi.

310.8 A3 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 riesami il lavoro svolto per valutare se i giudizi e le conclusioni chiave siano appropriati.

Informativa e consenso

Parte generale

R310.9 Il soggetto abilitato alla revisione deve esercitare il giudizio professionale per stabilire se la natura e la significatività di un conflitto di interessi siano tali da rendere necessari una specifica informativa ai clienti ed un loro consenso esplicito in relazione alla gestione del rischio generato dal conflitto di interessi.

310.9 A1 I fattori da considerare nello stabilire se siano necessari una specifica informativa e un consenso esplicito in relazione alla gestione del rischio generato dal conflitto di interessi includono:

- le circostanze che hanno generato il conflitto di interessi;
- le parti che possono esserne influenzate;
- la natura delle criticità che possono presentarsi;
- la possibilità che un particolare aspetto si evolva in modo inatteso.

310.9 A2 L'informativa e il consenso possono assumere forme diverse, per esempio:

- un'informativa generale ai clienti sulle circostanze in cui, come è nella pratica comune per gli incarichi di assurance, il soggetto abilitato alla revisione non presta tali incarichi in via esclusiva per un cliente. Ciò consente al cliente di fornire il suo consenso generale. Per esempio, il soggetto abilitato alla revisione potrebbe rendere tale informativa generale nei termini e nelle condizioni standard dell'incarico;
- un'informativa specifica ai clienti coinvolti in merito alle circostanze dello specifico conflitto con un dettaglio sufficiente a consentire loro di prendere una decisione consapevole e fornire quindi un consenso esplicito. Tale informativa può includere una presentazione dettagliata delle circostanze e una spiegazione completa di eventuali misure di salvaguardia pianificate e dei rischi connessi;
- il consenso può essere dedotto dalla condotta dei clienti nei casi in cui un soggetto abilitato alla revisione abbia elementi sufficienti per concludere che i clienti conoscono le circostanze dall'inizio e, non avendo sollevato obiezioni sull'esistenza del conflitto stesso, lo abbiano implicitamente accettato.

310.9 A3 In genere è necessario:

- (a) informare i clienti coinvolti dal conflitto di interessi riguardo la natura di tale conflitto e su come siano stati gestiti gli eventuali rischi generati; e
- (b) acquisire il consenso dei clienti coinvolti dal conflitto di interesse allo svolgimento degli incarichi di assurance quando siano applicate misure di salvaguardia per gestire il rischio.

310.9 A4 Se tale informativa o consenso non sono forniti per iscritto, è auspicabile che il soggetto abilitato alla revisione documenti:

- (a) la natura delle circostanze che hanno generato il conflitto di interessi;
- (b) le misure di salvaguardia adottate per gestire i rischi ove applicabili; e
- (c) le modalità con cui il consenso è stato comunque ottenuto.

Rifiuto del consenso esplicito

R310.10 Se il soggetto abilitato alla revisione ha stabilito che, in conformità al paragrafo R310.9, è necessario il consenso esplicito e il cliente si è rifiutato di fornirlo, deve:

- (a) porre termine o rinunciare a svolgere l'incarico che darebbe luogo a un conflitto di interessi; oppure
- (b) porre termine alle relazioni o cedere gli interessi che darebbero luogo al conflitto per eliminare i rischi o ridurli entro un livello accettabile.

Riservatezza

Parte generale

R310.11 Un soggetto abilitato alla revisione deve prestare attenzione al rispetto del principio della riservatezza, anche quando si condividono informazioni all'interno del soggetto abilitato alla revisione o della rete o si consultano soggetti terzi.

310.11 A1 La sottosezione 114 stabilisce regole e linee guida pertinenti alle situazioni che possono generare un rischio di mancata osservanza del principio di riservatezza.

Circostanze in cui l'informativa per ottenere il consenso viola la riservatezza

R310.12 Quando fornire un'informativa specifica finalizzata ad ottenere il consenso esplicito di cui al par. R310.9 e ss., porterebbe ad una violazione del principio di riservatezza, e tale consenso non può pertanto essere acquisito, il soggetto abilitato alla revisione deve accettare o proseguire l'incarico soltanto se:

- (a) non agisce in qualità di promotore degli interessi di un cliente che sia in una posizione contrapposta a quella di un altro cliente nella stessa tematica;
- (b) sono presenti misure specifiche per prevenire la divulgazione di informazioni riservate tra i team dell'incarico che svolgono attività a favore di due clienti; e
- (c) ritiene probabile che un terzo ragionevole e informato concluda che è appropriata la sua accettazione o prosecuzione dell'incarico, poiché una sua limitazione nel fornire un incarico di assurance produrrebbe nei confronti dei clienti o delle altre terze parti coinvolte un risultato avverso sproporzionato.

310.12 A1 Una violazione del principio della riservatezza può presentarsi, per esempio, quando il soggetto abilitato alla revisione richiede il consenso per svolgere:

- un incarico non di assurance a favore di un cliente legato ad un'acquisizione ostile di quest'ultimo nei confronti di un altro cliente di revisione del soggetto abilitato alla revisione;
- un incarico avente ad oggetto l'investigazione per un cliente su una sospetta frode, quando il soggetto abilitato alla revisione ha informazioni riservate derivanti dall'attività svolta per un altro cliente di revisione che può essere coinvolto nella frode.

Documentazione

R310.13 Nelle circostanze descritte al paragrafo R310.12, il soggetto abilitato alla revisione deve documentare:

- la natura delle circostanze, incluso il ruolo che il soggetto abilitato alla revisione andrà ad assumere;
- le misure specifiche presenti per prevenire la divulgazione di informazioni riservate tra i team dell'incarico che sono al servizio dei due clienti; e
- le ragioni per cui sia appropriato accettare o proseguire l'incarico.

SEZIONE 320 INCARICHI PROFESSIONALI

Introduzione

320.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi.

320.2 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. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Accettazione del cliente e dell'incarico di assurance

Parte generale

320.3 A1 I rischi di mancata osservanza dei principi di integrità o di comportamento professionale del soggetto abilitato alla revisione possono derivare, per esempio, da criticità relative al cliente, a suoi assetti proprietari, alla sua direzione o all'attività da questo svolta. Le criticità che, ove conosciute, possono generare tali rischi includono il coinvolgimento del cliente in attività illecite, la sua mancanza di integrità o l'adozione di procedure non corrette in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria o altri comportamenti non etici.

320.3 A2 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di tale rischio includono:

- la conoscenza e la comprensione del cliente, dei suoi assetti proprietari, dei suoi amministratori e responsabili delle attività di governance e delle attività operative svolte;
- l'impegno del cliente volto a gestire le criticità, per esempio, migliorando la governance aziendale o i controlli interni.

320.3 A3 Si genera un rischio per l'osservanza del principio di competenza professionale e diligenza, derivante dall'interesse personale connesso all'accettazione o al mantenimento di un incarico di assurance, anche quando il team dell'incarico di assurance non possiede, né può acquisire, le competenze professionali necessarie a svolgere detto incarico.

320.3 A4 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di tale rischio includono:

- una comprensione appropriata:
 - della natura del *business* del cliente;
 - della complessità delle sue attività;
 - delle regole applicabili all'incarico;

- dello scopo, della natura e della portata dell'incarico stesso;
- la conoscenza del settore economico in cui opera il cliente o delle principali tematiche ad esso relative;
- l'esperienza in merito alla normativa e agli obblighi di informativa applicabili al cliente;
- l'esistenza di direttive e procedure per il controllo della qualità predisposte affinché si possa ragionevolmente ritenere che gli incarichi vengono accettati soltanto quando possono essere svolti in modo competente.

320.3 A5 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.

Modifiche nel conferimento dell'incarico di assurance

Parte generale

R320.4 Un soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se vi siano motivazioni per non accettare l'incarico quando:

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

320.4 A1 Possono esserci motivazioni per non accettare un incarico di assurance. Una di queste motivazioni può essere l'assenza di misure di salvaguardia idonee a gestire un rischio generato da fatti e circostanze. Per esempio, si può generare un rischio per l'osservanza del principio di competenza e diligenza professionali, derivante da interesse personale, connesso all'accettazione dell'incarico, se il soggetto abilitato alla revisione accetta l'incarico prima di conoscerne tutti i fatti rilevanti.

Il paragrafo 320.4 A2 è lasciato intenzionalmente in bianco.

320.4 A3 Un fattore rilevante nel valutare il livello del rischio di inosservanza del principio di competenza e diligenza professionali è se, nella procedura di selezione per il conferimento di un incarico di assurance, sia previsto che l'accettazione dello stesso sia subordinata al confronto con il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente, volto all'acquisizione di informazioni. Tale confronto consente al soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione di verificare la presenza o meno di motivazioni che non consentono di accettare l'incarico.

320.4 A4 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.

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

320.5 A1 In generale, il cliente rilascia, preferibilmente per iscritto, al soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione il consenso per avviare il confronto con il soggetto abilitato alla revisione in carica o con quello precedente volto all'acquisizione di informazioni.

R320.6 Qualora non sia messo nelle condizioni di comunicare con il soggetto abilitato alla revisione in carica o con quello precedente, il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione deve acquisire con altri mezzi le informazioni sui possibili rischi

Comunicazione con il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione

R320.7 Quando a un soggetto abilitato alla revisione in carica o a quello precedente viene chiesto di rispondere a una comunicazione proveniente da un soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione, questi deve:

- (a) rispettare tutte le leggi e i regolamenti applicabili che disciplinano la richiesta; e
- (b) fornire tutte le informazioni in modo onesto e trasparente.

320.7 A1 Il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente è tenuto alla riservatezza. Il fatto che gli sia consentito, o gli sia richiesto, un confronto con il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione dipende:

- (a) dal fatto che il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente abbia il consenso del cliente ad avviare il confronto; e
- (b) dalle disposizioni normative e deontologiche applicabili, afferenti tali comunicazioni e informative.

320.7 A2 Il soggetto abilitato alla revisione è o può essere tenuto a comunicare informazioni riservate nei casi indicati nel paragrafo 114.1 A1 del presente Codice.

Sostituzione del soggetto cui è conferito l'incarico di revisione

R320.8 Nel caso di un incarico di revisione, il soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione deve richiedere al soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente di fornire le informazioni di cui sia a conoscenza su fatti o altre informazioni che, a suo giudizio, il candidato alla sostituzione dovrebbe conoscere prima di decidere se accettare o meno l'incarico. In tali circostanze:

- (a) se il cliente consente al soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente di divulgare tali fatti o altre informazioni, quest'ultimo deve fornire le informazioni in modo onesto e trasparente; e
- (b) se il cliente manca o rifiuta di fornire al soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente il consenso per un confronto con il soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione, il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente deve comunicare tale fatto al soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione, il quale considera attentamente tale mancanza o rifiuto nello stabilire se accettare o meno l'incarico.

Nelle circostanze di cui al par. R360.22, il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente è tenuto, indipendentemente dal consenso del cliente e su richiesta del soggetto abilitato candidato alla sostituzione, ad esporre le informazioni che riguardano la non conformità o sospetta non conformità di leggi e regolamenti.

R320.8 (I) Ai sensi dell'art. 9-bis, comma 5, D. Lgs. 39/2010 quando il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente è sostituito da un altro soggetto abilitato alla revisione, il soggetto uscente consente al soggetto entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente.

Mantenimento del cliente e prosecuzione dell'incarico di assurance

R320.9 Nel caso di incarichi ricorrenti o continuativi con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione deve valutare periodicamente se proseguire l'incarico.

320.9 A1 Dopo l'accettazione dell'incarico si possono generare potenziali rischi per l'osservanza dei principi fondamentali che, se conosciuti prima, avrebbero indotto il soggetto abilitato alla revisione a rifiutare l'incarico.

Utilizzo del lavoro di un esperto

R320.10 Quando un soggetto abilitato alla revisione intende utilizzare il lavoro di un esperto, deve stabilire se sussistono fattori adeguati per l'utilizzo del lavoro di tale esperto nelle circostanze.

320.10 A1 I fattori da considerare quando un soggetto abilitato alla revisione intende utilizzare il lavoro di un esperto includono la reputazione e le competenze dell'esperto, le risorse a sua disposizione e i principi professionali e deontologici applicabili allo stesso. Tali informazioni possono essere ottenute da un precedente rapporto intrattenuto con l'esperto o dall'acquisizione di informazioni relative all'esperto presso altri soggetti.

SEZIONE 321 SECONDO PARERE

Introduzione

321.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi.

321.2 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. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Parte generale

321.3 A1 Per esempio, un rischio di mancata osservanza dei principi di competenza professionale e di diligenza, derivante da interesse personale, può presentarsi nel caso in cui il secondo parere non si basi sulle stesse informazioni che furono messe a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente oppure si basi su elementi probatori non adeguati.

321.3 A2 Fattori pertinenti per valutare il livello di rischio derivante da interesse personale sono le circostanze relative alla richiesta del secondo parere e la disponibilità di tutti gli altri fatti e ipotesi pertinenti per l'espressione di un giudizio professionale.

321.3 A3 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

- 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.

Mancato consenso alla comunicazione

R321.4 Se un'impresa che richiede un secondo parere al soggetto abilitato alla revisione non acconsente alla comunicazione con il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se può fornire il secondo parere richiesto.

SEZIONE 330

CORRISPETTIVI E ALTRE TIPOLOGIE DI COMPENSI

Introduzione

330.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi.

330.2 Il livello e la natura degli accordi sui corrispettivi e le altre tipologie di compensi possono generare un rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali, derivante da interesse personale. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e Linee guida

Livello dei corrispettivi

R330.3 (I) Ai sensi dell'art. 10, comma 10 D. Lgs. 39/2010, il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:

- (a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- (b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;

(c) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 11 del D. Lgs. 39/2010 (Principi di revisione).

330.3 A1 Il livello dei corrispettivi richiesti può influire sulla capacità del soggetto abilitato alla revisione di svolgere servizi di assurance in conformità ai principi professionali applicabili.

330.3 A2 Il soggetto abilitato alla revisione richiede il corrispettivo ritenuto appropriato. Richiedere un corrispettivo inferiore rispetto a quello di un altro non è di per sé contrario ai principi deontologici. Tuttavia, 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.

330.3 A3 La valutazione del livello di tale rischio include i seguenti fattori rilevanti:

- se il cliente sia a conoscenza delle clausole contrattuali dell'incarico e, in particolare, degli elementi posti alla base dei corrispettivi richiesti, nonché l'indicazione di quali incarichi professionali sono resi a fronte del corrispettivo richiesto;
- se il livello del corrispettivo sia stabilito da un soggetto terzo indipendente.

330.3 A4 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

- modificare il livello dei corrispettivi o la portata dell'incarico;
- sottoporre il lavoro svolto al riesame da parte di un soggetto appropriato.

I paragrafi da 330.4 A1 a 330.4 A4 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Corrispettivi per segnalazioni (referral fee)

330.5 A1 Si genera un rischio per l'osservanza del principio di obiettività, di competenza e diligenza professionali, derivante da interesse personale, se un soggetto abilitato alla revisione corrisponde o riceve un compenso per la segnalazione di un cliente. Tali corrispettivi includono, per esempio:

- un corrispettivo pagato a un altro soggetto abilitato alla revisione per ottenere un lavoro da un nuovo cliente, quando il cliente, pur continuando ad essere tale per il soggetto abilitato alla revisione in carica, richiede specifiche prestazioni che quest'ultimo non fornisce;
- un corrispettivo ricevuto per segnalare un cliente abituale ad un altro soggetto abilitato alla revisione o ad un altro esperto, quando il soggetto abilitato alla revisione in carica non fornisce il servizio professionale specifico richiesto dal cliente;
- una commissione ricevuta da parte di terzi (per esempio, un venditore di software) per la vendita di beni o servizi ad un cliente.

330.5 A2 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

- 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.

330.5 A3(I) Al rischio descritto al terzo bullet del paragrafo 330.5 A1 non è possibile applicare alcuna misura di salvaguardia.

Acquisto o vendita dell'attività di un soggetto abilitato alla revisione

330.6 A1 Il soggetto abilitato alla revisione può acquisire, in tutto o in parte, l'attività di un altro soggetto abilitato alla revisione o la sua clientela mediante pagamento di un prezzo corrisposto ai soggetti che ne sono proprietari o ai loro eredi o all'esecutore testamentario. Ai fini della presente sezione, tale pagamento non è considerato quale commissione o referral fee.

SEZIONE 340 OFFERTA O ACCETTAZIONE DI INCENTIVI

Introduzione

340.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi.

340.2 Offrire o accettare incentivi potrebbe generare un rischio, derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione, di mancata osservanza dei principi fondamentali, in particolare dei principi di integrità, obiettività e comportamento professionale.

340.3 La presente sezione riporta regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in relazione all'offerta e all'accettazione di incentivi nel corso dello svolgimento di incarichi di assurance che non si configurano come mancata osservanza di leggi e regolamenti. La presente sezione richiede inoltre al soggetto abilitato alla revisione di rispettare le leggi e i regolamenti pertinenti quando offre o accetta incentivi.

Regole e linee guida

Parte generale

340.4 A1 Un incentivo è un oggetto, una situazione o un'azione di cui ci si avvale per influenzare il comportamento di un altro individuo, ma non necessariamente con l'intento di influire in modo improprio sul suo comportamento. Gli incentivi possono ricomprendere varie tipologie di atti e comportamenti che danno origine a mancata osservanza di leggi e regolamenti (cfr. par. R340.5(I)) e che possono comprendere, a titolo esemplificativo, semplici atti di ospitalità, opportunità di impiego o altre opportunità commerciali tra soggetti abilitati alla revisione e clienti attuali o futuri.

Incentivi vietati da leggi e regolamenti

R340.5 (I) Tenuto conto di quanto previsto dall'art.10, comma 13, D. Lgs. 39/2010, il soggetto abilitato alla revisione, la società di revisione legale, i loro responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo di tale revisore legale o società di revisione legale e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, nonché le persone a loro strettamente legate (cfr. par. R510.4(I)) non sollecitano o accettano regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione o da parte di enti controllati o da parte di enti consociati, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante.

Incentivi non vietati da leggi e regolamenti

340.6 A1 Oltre a quanto previsto dal precedente par. R340.5(I), occorre prendere in considerazione anche i casi in cui il soggetto abilitato alla revisione offra incentivi che, sebbene non vietati da leggi e regolamenti, possono comunque generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.

Incentivi con l'intento di influenzare indebitamente il comportamento

R340.7 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.

Il paragrafo R340.8 è lasciato intenzionalmente in bianco.

340.9 A1 Un incentivo influenza indebitamente il comportamento di un individuo se lo induce ad agire in modo contrario ai principi etici. Tale influenza indebita può essere esercitata sia nei confronti del destinatario, sia di un altro individuo che abbia una relazione di qualche forma con il destinatario. I principi fondamentali sono un quadro di riferimento appropriato per il soggetto abilitato alla revisione per valutare cosa costituisca un comportamento contrario ai principi etici.

340.9 A2 Si configura una violazione del principio fondamentale di integrità quando un soggetto abilitato alla revisione offra, anche per interposta persona, un incentivo al fine di influenzare indebitamente il comportamento del destinatario o di un altro individuo che abbia una relazione di qualche forma con il destinatario.

340.9 A3 Stabilire se vi sia l'intento, reale o percepito, di influenzare indebitamente il comportamento del destinatario o di un altro individuo che abbia una relazione di qualche forma con il destinatario richiede l'esercizio del giudizio professionale. I fattori rilevanti da considerare includono:

- la natura, la frequenza, il valore e l'effetto cumulativo dell'incentivo;
- la tempistica dell'offerta dell'incentivo rispetto ad eventuali azioni o decisioni che potrebbe influenzare;
- se un incentivo sia una prassi consuetudinaria o culturale nelle specifiche circostanze, ad esempio, offrire un omaggio in occasione di una festività religiosa o di un matrimonio;
- se un incentivo sia una parte accessoria di un servizio professionale, per esempio, offrire un pranzo in relazione a una riunione di lavoro;
- se l'offerta dell'incentivo sia limitata a un singolo destinatario o disponibile a un gruppo più ampio. Il gruppo più ampio può essere interno o esterno al soggetto abilitato alla revisione, come ad esempio altri fornitori del cliente;
- i ruoli e le posizioni presso il soggetto abilitato alla revisione degli individui che offrono l'incentivo e i ruoli e le posizioni presso il cliente dei destinatari dell'incentivo;
- il grado di trasparenza con il quale l'incentivo è offerto;
- se l'incentivo è stato richiesto dal destinatario;
- se un incentivo sia un'elargizione con finalità sociali o umanitarie.

I paragrafi da 340.10 A1 a 340.11 A6 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Familiari o stretti familiari

R340.12 Un soggetto abilitato alla revisione deve prestare attenzione ai potenziali rischi per l'osservanza dei principi fondamentali generati dall'offerta di un incentivo a un cliente già acquisito o futuro cliente, da parte di un familiare o di uno stretto familiare del soggetto abilitato alla revisione.

R340.13 Quando il soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di un incentivo offerto da un suo familiare o stretto familiare ad un cliente già acquisito o futuro cliente e conclude che ci sia l'intento di influenzare indebitamente il comportamento di tale cliente, o ritiene che sia probabile che un terzo ragionevole e informato concluderebbe che tale intento sia presente, deve indicare al familiare o stretto familiare di non offrire l'incentivo.

340.13 A1 I fattori riportati al paragrafo 340.9 A3 sono rilevanti per stabilire se ci sia un intento reale o percepito di influenzare indebitamente il comportamento di un cliente già acquisito o futuro cliente. Un altro fattore rilevante è la natura o il grado di prossimità della relazione, tra:

- (a) il soggetto abilitato alla revisione e il familiare o stretto familiare;
- (b) il familiare o stretto familiare e il cliente già acquisito o futuro cliente;
- (c) il soggetto abilitato alla revisione e il cliente già acquisito o futuro cliente.

Il paragrafo 340.13 A2 è lasciato intenzionalmente in bianco.

Applicazione del quadro concettuale

340.14 A1 Quando un soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di un incentivo offerto nelle circostanze trattate dal paragrafo R340.12, possono sorgere rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali quando il familiare o stretto familiare offre un incentivo contrariamente all'indicazione del soggetto abilitato alla revisione espressa in conformità al paragrafo R340.13.

340.14 A2 I fattori rilevanti per valutare il livello dei rischi in queste circostanze comprendono anche la natura o il grado di prossimità delle relazioni di cui al paragrafo 340.13 A1.

Altre considerazioni

I paragrafi da 340.15 A1 a 340.15 A3 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Introduzione

350.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi.

350.2 Custodire i beni del cliente genera un rischio derivante da interesse personale o un altro rischio per l'osservanza dei principi di comportamento professionale e obiettività. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Prima di assumere la custodia

R350.3 Il soggetto abilitato alla revisione non deve assumere la custodia di denaro o di altri beni del cliente tranne quando sia previsto dalla legge e, in questo caso, deve agire in conformità agli ulteriori obblighi di legge per la custodia di tali beni.

R350.4 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:

- (a) svolgere indagini in merito alla provenienza dei beni; e
- (b) valutare i relativi obblighi stabiliti da leggi e regolamenti.

350.4 A1 Le indagini in merito alla provenienza dei beni del cliente possono rivelare, ad esempio, che i beni provengono da attività illecite, quali il riciclaggio di denaro. In tali circostanze, si genererà un rischio e si applicheranno le regole di cui alla Sezione 360.

Dopo avere assunto la custodia

R350.5 Un soggetto abilitato alla revisione a cui sia affidato denaro o altri beni appartenenti ad altri soggetti deve:

- (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.

SEZIONE 360

COMPORAMENTI DEL SOGGETTO ABILITATO ALLA REVISIONE CONSEGUENTI ALLA NON CONFORMITÀ A LEGGI E REGOLAMENTI

Introduzione

360.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi.

360.2(I) Si genera un rischio per l'osservanza dei principi di integrità e comportamento professionale, derivante da interesse personale o intimidazione, quando un soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di una non conformità o sospetta non conformità a leggi e regolamenti.

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 bilancio". La tematica trattata dalla presente sezione è anche trattata dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250.: la presente sezione 360 del Codice è diretta a individuare i comportamenti etici del revisore che venga a conoscenza di tali non conformità o sospette non conformità, mentre il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 disciplina il diligente

svolgimento di procedure e la responsabilità del revisore nel considerare, ai fini dell'espressione del proprio giudizio, non conformità a leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio¹³.

360.3(I) Un soggetto abilitato alla revisione può venire a conoscenza di informazioni su un caso di non conformità o sospetta non conformità a leggi o regolamenti nel corso della prestazione di un incarico al cliente. Tuttavia, il soggetto abilitato alla revisione non è responsabile della prevenzione della non conformità, né può essere tenuto ad individuare la non conformità a tutte le leggi e a tutti i regolamenti¹⁴.

La presente sezione non pone in capo al soggetto abilitato alla revisione l'onere di svolgere specifiche procedure volte all'individuazione della non conformità o della sospetta non conformità a leggi o regolamenti, bensì richiede al soggetto abilitato alla revisione un'attivazione qualora lo stesso venga a conoscenza della non conformità o sospetta non conformità nello svolgimento dell'incarico di revisione. La presente sezione guida il soggetto abilitato alla revisione nella valutazione delle implicazioni della situazione e delle possibili azioni da porre in essere per rispondere a non conformità o sospette non conformità a leggi o regolamenti.

Le responsabilità del soggetto abilitato alla revisione in relazione a non conformità o sospette non conformità si distinguono in relazione a due diverse categorie di leggi e regolamenti¹⁵:

- a) disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio, quali ad esempio le leggi e i regolamenti tributari e previdenziali;
- b) altre leggi e regolamenti che non hanno un effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa nel bilancio, ma la cui osservanza può essere determinante per gli aspetti operativi dell'attività, per la capacità dell'impresa di continuare la sua attività, ovvero per evitare sanzioni significative (ad esempio, l'osservanza dei termini di una licenza di attività, l'osservanza della regolamentazione in materia di solvibilità o in materia ambientale); la non conformità a tali leggi e regolamenti può quindi avere un effetto significativo sul bilancio¹⁶.

Obiettivi del soggetto abilitato alla revisione riguardo la non conformità a leggi e regolamenti

360.4 (I) 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 generale¹⁷.

Regole e linee guida

Parte generale

360.5 A1 La non conformità a leggi e regolamenti ("non conformità") include atti di tipo omissivo o commissivo, intenzionali o involontari, che siano contrari alle leggi e ai regolamenti vigenti, compiuti dalle seguenti parti:

¹³ Nella presente sezione 360 del Codice saranno indicati in nota i riferimenti alle sezioni del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 che trattano temi corrispondenti.

¹⁴ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, par. 4.

¹⁵ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, parr. 6-7.

¹⁶ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, par. 6.

¹⁷ Cfr. i successivi par. R360.20, R360.21 e 360.21 A1 (I) della presente sezione. Cfr. inoltre principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, par. 9-A8.

- (a) un'impresa;
- (b) i responsabili delle attività di governance di un'impresa;
- (c) la direzione di un'impresa;
- (d) altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione¹⁸.

360.5 A2 Esempi di leggi e regolamenti trattati in questa sezione includono quelli relativi a:

- frode, corruzione e concussione;
- riciclaggio di denaro, finanziamento del terrorismo e appropriazione indebita;
- abusi di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato;
- prodotti e servizi bancari e finanziari di altro tipo;
- protezione dei dati personali;
- passività fiscali e previdenziali e relativi pagamenti;
- protezione ambientale;
- tutela della salute e sicurezza pubblica¹⁹.

360.5 A3 Alcune tipologie di non conformità potrebbero portare a sanzioni, contenziosi o altre conseguenze a carico del cliente in grado di influenzare in modo significativo il suo bilancio. Una non conformità che può influenzare in modo significativo il bilancio può determinare anche più ampie implicazioni di interesse generale, potendo provocare danni significativi per gli investitori, i creditori, i dipendenti o per il pubblico. Ai fini della presente sezione, un atto che provoca un danno significativo è un atto che comporta importanti conseguenze negative ad una di tali parti in termini finanziari e non finanziari. Esempi includono la perpetrazione di una frode che dà luogo a significative perdite finanziarie per gli investitori e una violazione di leggi e regolamenti ambientali che mette a repentaglio la salute o sicurezza dei dipendenti o del pubblico.

R360.6 Quando il soggetto abilitato alla revisione riscontra una non conformità o sospetta non conformità deve acquisire una comprensione delle disposizioni di leggi o regolamenti e conformarsi alle stesse, ivi inclusi:

- (a) l'obbligo di effettuare una comunicazione all'autorità competente, ove richiesto da leggi o regolamenti;
- (b) il divieto di avvertire il cliente, ove previsto da leggi o regolamenti.

R.360.6 (I) L'Appendice (Italia) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, a cui si rinvia, contempla le principali disposizioni contenute nella normativa comunitaria e nazionale che fanno riferimento a obblighi di segnalazione in capo al soggetto abilitato alla revisione.

360.6 A1(I) Il divieto di avvertire il cliente può derivare, ad esempio, dalla normativa antiriciclaggio, inclusa nell'Appendice (Italia) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250.

Il paragrafo 360.7 A1 è lasciato intenzionalmente in bianco.

360.7 A2 Un soggetto abilitato alla revisione che riscontri o sia messo al corrente di situazioni chiaramente irrilevanti non è tenuto a conformarsi alla presente sezione. Per stabilire se una situazione sia chiaramente irrilevante, occorre considerarne la natura e l'impatto, finanziario o di altro tipo, sull'impresa e sul pubblico in generale.

360.7 A3 La presente sezione non tratta:

¹⁸ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, par. 12, che individua la medesima definizione di non conformità o sospetta non conformità rispetto a leggi e regolamenti di cui alla presente sezione.

¹⁹ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, par. A6.

- (a) i comportamenti personali non corretti (non connessi alle attività economiche dell'impresa); e
- (b) la non conformità da parte di soggetti diversi da quelli indicati al paragrafo 360.5 A1.

Responsabilità della direzione e dei responsabili delle attività di governance

360.8 A1 La direzione è responsabile di assicurare che le attività dell'impresa siano condotte in conformità a leggi e regolamenti. I responsabili delle attività di governance vigilano sul rispetto da parte della direzione di quanto sopra. La direzione e i responsabili delle attività di governance sono tenuti a identificare e gestire eventuali casi di non conformità da parte:

- (a) dell'impresa;
- (b) di un responsabile dell'attività di governance dell'impresa;
- (c) di un membro della direzione; o
- (d) di altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione.

360.8 A1 (I) Nel nostro ordinamento spetta al Collegio Sindacale, nel contesto di un sistema di governance tradizionale, vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

Responsabilità dei soggetti abilitati alla revisione

R360.9 Quando un soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di una situazione alla quale si applica la presente sezione, le misure per conformarsi devono essere prese tempestivamente. Nel prendere misure tempestive, il soggetto abilitato alla revisione deve tenere conto della natura della situazione e del danno potenziale per gli interessi dell'impresa, degli investitori, dei creditori, dei dipendenti e del pubblico in generale ²⁰.

Acquisire una comprensione della situazione

R360.10 Se un soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di informazioni sulla non conformità o sospetta non conformità, deve acquisire una comprensione della situazione. Tale comprensione deve includere la natura della non conformità o sospetta non conformità e le circostanze in cui si sia verificata o può verificarsi²¹.

360.10 A1 Il soggetto abilitato alla revisione può venire a conoscenza della non conformità o sospetta non conformità nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione, anche mediante informazioni fornite da terzi.

360.10 A2 Il soggetto abilitato alla revisione applica le proprie conoscenze e competenze ed esercita il giudizio professionale nello svolgimento dell'incarico. Tuttavia, non è richiesto che il soggetto abilitato alla revisione abbia un livello di conoscenza di leggi e regolamenti più ampio di quanto necessario allo svolgimento dell'incarico di revisione legale. Stabilire se un atto costituisca o meno una non conformità a leggi e regolamenti spetta all'autorità giudiziaria o ad altra autorità competente a pronunciarsi.

360.10 A3 A seconda della natura e della significatività della situazione, il soggetto abilitato alla revisione può consultare in via confidenziale altre persone al proprio interno, o all'interno della propria rete, o un'Autorità di vigilanza, ovvero può acquisire il parere di un legale.

R360.11 Se il soggetto abilitato alla revisione identifica o sospetta che tale non conformità si sia verificata o potrebbe verificarsi, deve discutere la situazione con la direzione a un livello appropriato e, se opportuno, con i responsabili delle attività di governance ²².

²⁰ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, parr. 20-22 e 26-28, che indicano le procedure che il revisore deve porre in essere quando rileva una non conformità o sospetta non conformità nello svolgimento della revisione contabile sul bilancio.

²¹ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, par. 19.

²² Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, par. 20.

360.11 A1 Lo scopo della discussione è di chiarire la comprensione del soggetto abilitato alla revisione dei fatti e delle circostanze pertinenti e delle potenziali conseguenze della situazione. La discussione può anche indurre la direzione o i responsabili delle attività di governance a svolgere indagini sulla situazione.

360.11 A2 Il livello appropriato della direzione con cui discutere la situazione è oggetto di giudizio professionale. I fattori rilevanti da considerare includono:

- la natura e le circostanze della situazione;
- gli individui effettivamente o potenzialmente coinvolti;
- il coinvolgimento della direzione;
- le potenziali conseguenze della situazione;
- la capacità della direzione di svolgere indagini sulla situazione e intraprendere le azioni appropriate.

360.11 A3 Il livello appropriato della direzione è solitamente almeno un livello immediatamente superiore a quello dell'individuo o degli individui coinvolti o potenzialmente coinvolti nella situazione. Nell'ambito di un gruppo, il livello appropriato può essere la direzione della società che controlla il cliente.

360.11 A4 Il soggetto abilitato alla revisione può anche valutare di discutere la situazione con la funzione di revisione interna, ove applicabile.

R360.12 Se il soggetto abilitato alla revisione ritiene che la direzione sia coinvolta nella non conformità o sospetta non conformità, deve discutere la situazione con i responsabili delle attività di governance²³.

Affrontare la situazione

R360.13 Nel discutere la non conformità o sospetta non conformità con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance, il soggetto abilitato alla revisione deve suggerire loro di intraprendere tempestivamente le azioni appropriate, qualora non lo abbiano già fatto, al fine di:

- (a) correggere, porre rimedio o attenuare le conseguenze della non conformità;
- (b) evitare che si verifichi la non conformità, qualora non sia ancora avvenuta; e
- (c) comunicare la situazione all'autorità competente qualora richiesto da leggi o regolamenti o quando ritenuto necessario nell'interesse generale.

R360.13 (I) Nel nostro ordinamento spetta ai responsabili delle attività di governance del cliente (ivi incluso il Collegio Sindacale), in virtù delle funzioni attribuite loro dalle disposizioni di legge e nei limiti delle stesse, vigilare affinché la direzione:

- (i) ponga rimedio, corregga o attenni le conseguenze della non conformità identificata o sospetta; o
- (ii) eviti che si verifichi la non conformità, qualora non sia ancora avvenuta²⁴.

R360.14 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.

360.14 A1 Se la direzione e i responsabili delle attività di governance non comprendono tali responsabilità derivanti da leggi e regolamenti, il soggetto abilitato alla revisione può suggerire loro le appropriate fonti di riferimento ovvero raccomandare loro di acquisire un parere legale.

R360.15 Il soggetto abilitato alla revisione deve rispettare:

- (a) le leggi e i regolamenti applicabili, incluse quelle che disciplinano la comunicazione di una non conformità o una sospetta non conformità all'autorità competente; e
- (b) le regole contenute nei principi di revisione, incluse quelle riguardanti:
 - l'identificazione della non conformità, compresa la frode, e la relativa risposta,
 - la comunicazione con i responsabili delle attività di governance;
 - la valutazione delle implicazioni della non conformità o sospetta non conformità per la relazione di revisione.

²³ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, par. 25.

²⁴ Cfr. i precedenti paragrafi 360.4 (I) e 360.8 A1 (I) della presente sezione.

R360.15 (I) Le norme indicate nell'Appendice (Italia) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 prevedono indicazioni sulla tempistica entro la quale effettuare le segnalazioni di non conformità o sospetta non conformità all'autorità competente.

Comunicazione nell'ambito dei gruppi

R360.16 Qualora non sia vietato da leggi o regolamenti, il soggetto abilitato alla revisione deve comunicare al responsabile dell'incarico di revisione del gruppo una non conformità, o sospetta non conformità, di cui sia venuto a conoscenza, che riguarda una componente del gruppo in una delle due situazioni seguenti:

- (a) al soggetto abilitato alla revisione è chiesto dal team dell'incarico di revisione del gruppo di svolgere del lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente, ai fini della revisione del bilancio del gruppo; o
- (b) il soggetto abilitato alla revisione è incaricato di svolgere la revisione del bilancio della componente a fini diversi da quelli della revisione legale del bilancio del gruppo.

La comunicazione al responsabile dell'incarico di revisione del gruppo non esime il soggetto abilitato alla revisione dal rispetto delle altre regole previste nella presente sezione.

360.16 A1 La finalità della comunicazione è di consentire al responsabile dell'incarico di revisione del gruppo di essere informato della situazione e di stabilire, nell'ambito della revisione del gruppo, se e, in caso affermativo, in che modo, gestirla nel rispetto delle regole della presente sezione. L'obbligo di effettuare la comunicazione di cui al paragrafo R360.16 si applica a prescindere dal fatto che il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo coincida, o meno, con il responsabile dell'incarico della componente.

R360.17 Quando il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo viene a conoscenza, nel corso di una revisione legale del bilancio del gruppo, di una non conformità o sospetta non conformità che riguarda la capogruppo, deve valutare se la situazione può rilevare anche per una o più componenti del gruppo:

- (a) le cui informazioni finanziarie siano oggetto del lavoro ai fini della revisione legale del bilancio del gruppo; o
- (b) il cui bilancio sia soggetto a revisione a fini diversi da quelli della revisione legale del gruppo.

Tale valutazione non esime il soggetto abilitato alla revisione dal rispetto delle altre regole previste nella presente sezione.

R360.18 Qualora la non conformità o sospetta non conformità riguardi una o più delle componenti indicate al paragrafo R360.17 a) e b), il responsabile dell'incarico di revisione legale del gruppo deve adoperarsi per fare in modo che la situazione sia comunicata a coloro che svolgono il lavoro presso le componenti, fatto salvo che ciò sia vietato da leggi o regolamenti. Ove necessario, il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve provvedere allo svolgimento di appropriate richieste di informazioni (sia presso la direzione, sia attingendo a informazioni disponibili al pubblico) in ordine al fatto che la componente (o componenti) pertinente di cui al paragrafo R360.17 b) sia soggetta a revisione legale e, in caso affermativo, per riscontrare chi sia il soggetto incaricato.

360.18 A1 La finalità della comunicazione è di consentire che i responsabili del lavoro presso le componenti siano informati della situazione in modo da poterla gestire nel rispetto delle regole della presente sezione. L'adempimento della comunicazione si applica a prescindere dal fatto che il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo coincida, o meno, con il responsabile dell'incarico della componente.

La valutazione del soggetto abilitato alla revisione di ulteriori azioni

R360.19 Il soggetto abilitato alla revisione deve analizzare la risposta della direzione e dei responsabili delle attività di governance alla non conformità o sospetta non conformità.

360.19 A1 I fattori rilevanti da considerare nell'analizzare la risposta della direzione e dei responsabili delle attività di governance alla non conformità o sospetta non conformità, includono:

- la tempestività della risposta;
- il fatto che la mancata non conformità o sospetta non conformità sia stata adeguatamente esaminata;
- il fatto che siano state intraprese, o si stiano intraprendendo, azioni per porre rimedio, correggere o attenuare le conseguenze di una eventuale mancata conformità;

- il fatto che siano state intraprese, o si stiano intraprendendo, azioni per evitare che si verifichi una mancata conformità laddove non si sia già verificata;
 - il fatto che siano state intraprese, o si stiano intraprendendo, misure appropriate per ridurre il rischio che la mancata conformità venga reiterata, per esempio, con ulteriori controlli o formazione;
 - l'eventuale comunicazione ad un'autorità competente della non conformità o sospetta non conformità e, nel caso, se la comunicazione appare adeguata nell'ottica della valutazione del soggetto abilitato alla revisione sull'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance prevista al par. 360.20 A2.
- R360.20** Alla luce della risposta della direzione e dei responsabili delle attività di governance, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se sia necessario intraprendere ulteriori azioni nell'interesse generale.

360.20 A1 La valutazione del soggetto abilitato alla revisione in merito alla necessità di ulteriori azioni, nonché alla loro natura ed estensione, dipende da diversi fattori, inclusi:

- il quadro normativo e regolamentare;
- l'urgenza della situazione;
- la pervasività della situazione per l'impresa nel suo complesso.
- il fatto che il soggetto abilitato alla revisione continui ad avere fiducia nell'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance;
- la probabilità che si ripresenti la non conformità o sospetta non conformità;
- se vi siano prove credibili di un grave danno reale o potenziale agli interessi dell'impresa, degli investitori, dei creditori, dei dipendenti o del pubblico in generale.

360.20 A2 Tra le circostanze che possono far sì che il soggetto abilitato alla revisione non abbia più fiducia nell'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance, rientrano i seguenti esempi:

- il soggetto abilitato alla revisione sospetta o ha prove del loro coinvolgimento o previsto coinvolgimento in una non conformità;
- il soggetto abilitato alla revisione ha la consapevolezza che tali soggetti sono a conoscenza di tale non conformità e, in violazione delle disposizioni di legge o regolamentari, non hanno comunicato, né autorizzato la comunicazione, a un'autorità competente entro un periodo di tempo ragionevole.

R360.21 Il soggetto abilitato alla revisione deve esercitare il giudizio professionale per stabilire se siano necessarie ulteriori azioni, nonché la loro natura ed estensione. Nel fare questo, deve valutare se sia probabile che un terzo ragionevole e informato concluderebbe che il soggetto abilitato alla revisione ha agito in modo appropriato nell'interesse generale.

360.21 A1 (I) Le ulteriori azioni che il soggetto abilitato alla revisione può valutare di intraprendere sono:

- comunicare la situazione ad un'autorità competente se previsto da leggi o regolamenti²⁵. La finalità di effettuare la comunicazione è quella di consentire all'autorità competente di fare in modo che la situazione sia approfondita e siano intraprese le conseguenti azioni nell'interesse generale;
- dimettersi dall'incarico secondo le modalità previste dalla normativa vigente²⁶.

Il paragrafo 360.21 A2 è lasciato intenzionalmente in bianco.

R360.22 Se il soggetto abilitato alla revisione si dimette dall'incarico come previsto dal paragrafo 360.21 A1 (I), deve, su richiesta del soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione in conformità ai paragrafi R320.8 e R320.8 (I), esporre tutti i fatti e fornire le altre informazioni pertinenti alla non conformità identificata o sospetta al soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione.

²⁵ Cfr. il precedente par. R.360.6 (I). Cfr. inoltre principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, parr. 29 e 29 (I).

²⁶ Allo stato attuale, la disciplina rilevante in ordine alle dimissioni è contenuta nell'art. 13 del D. Lgs. 39/2010 e nel relativo decreto ministeriale attuativo.

360.22 A1 I fatti e le altre informazioni da fornire sono quelli che, a giudizio del soggetto abilitato alla revisione precedente, il soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione dovrebbe conoscere prima di decidere se accettare o meno l'incarico di revisione. La Sezione 320 tratta le comunicazioni provenienti dai soggetti abilitati alla revisione candidati alla sostituzione.

R360.23 Se il soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione non è in grado di comunicare con il precedente soggetto abilitato alla revisione, egli deve intraprendere le azioni ragionevolmente necessarie per acquisire le informazioni relative alle circostanze che hanno portato alle dimissioni del soggetto abilitato alla revisione precedente.

360.23 A1 Tali altri mezzi comprendono la richiesta di informazioni presso terzi o la raccolta di elementi informativi sulla direzione o sui responsabili delle attività di governance.

360.24 A1 Poiché la valutazione della situazione può richiedere analisi e giudizi complessi, il soggetto abilitato alla revisione può valutare di:

- avvalersi di una consulenza interna;
- acquisire un parere legale per comprendere le opzioni a sua disposizione e le implicazioni legali e professionali di ognuna delle azioni possibili;
- consultare in via confidenziale un'autorità di vigilanza.

Stabilire se comunicare la situazione a un'autorità competente qualora il cliente di revisione non vi abbia già provveduto

I paragrafi da 360.25 A1 a R360.27 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Violazione imminente

R360.27 (I) In circostanze eccezionali, il soggetto abilitato alla revisione può venire a conoscenza di una condotta effettiva o prevista che ha ragione di credere possa costituire una violazione imminente di leggi o regolamenti e causare un grave danno a investitori, creditori, dipendenti o al pubblico in generale. Il soggetto abilitato alla revisione deve esercitare il giudizio professionale e stabilire se comunicare la situazione con urgenza al Collegio Sindacale²⁷ affinché quest'ultimo si attivi per prevenire o attenuare le conseguenze di tale violazione imminente. Resta fermo l'obbligo del soggetto abilitato alla revisione di effettuare la comunicazione all'autorità competente, ove, in tali circostanze, sia previsto da leggi e regolamenti.

Documentazione

R360.28 In relazione alla non conformità o sospetta non conformità che rientra nell'ambito di applicazione della presente sezione, il soggetto abilitato alla revisione deve documentare:

- in che modo la direzione e, ove applicabile, i responsabili delle attività di governance abbiano trattato la situazione;
- le eventuali ulteriori azioni che il soggetto abilitato alla revisione abbia intrapreso alla luce dei par. R 360.20 e 360.20 A1 che precedono.

360.28 A1 La presente documentazione è ulteriore rispetto alla documentazione richiesta dalle regole di cui ai principi di revisione applicabili. I principi di revisione internazionali (ISA Italia), ad esempio, richiedono al soggetto abilitato alla revisione che effettua la revisione contabile del bilancio di:

- predisporre documentazione sufficiente a consentire di comprendere gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile, le relative conclusioni raggiunte e i giudizi professionali significativi formulati nel raggiungimento di tali conclusioni;
- documentare gli aspetti significativi discussi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti;
- documentare la non conformità identificata o sospetta, e i risultati delle discussioni avute con la direzione e, ove applicabile, con i responsabili delle attività di governance e altre parti esterne all'impresa.

I paragrafi da R360.29 a 360.40A1 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

²⁷ Cfr. il precedente par. 360.8 A1 (I).

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

SEZIONE 400

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

Introduzione

Parte generale

400.1 A tutela dell'interesse generale e come richiesto dal presente Codice, il soggetto abilitato alla revisione deve essere indipendente nello svolgimento di incarichi di revisione legale e revisione limitata.

400.2 La presente parte del Codice si applica agli incarichi di revisione completa e di revisione limitata. I termini revisione, gruppo di revisione, incarico di revisione, cliente di revisione e relazione di revisione fanno riferimento allo stesso modo alla revisione limitata, al gruppo di revisione limitata, all'incarico di revisione limitata, al cliente di revisione limitata e alla relazione di revisione limitata.

400.3 Il termine “soggetto abilitato alla revisione” è definito nel Glossario.

400.4 (I) Il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato stesso, il suo personale e, ove applicabile, altri soggetti tenuti al rispetto dei principi di indipendenza (incluso il personale degli altri soggetti appartenenti alla rete), mantengano l'indipendenza, ove ciò sia richiesto dai principi etici applicabili.

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) e i principi internazionali sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE)²⁸ stabiliscono le responsabilità per il responsabile dell'incarico e per i team dell'incarico rispettivamente di revisione completa e di revisione limitata. La ripartizione delle responsabilità nell'ambito del soggetto abilitato alla revisione dipenderà dalla sua dimensione, struttura e organizzazione. Molte delle previsioni della presente Parte del Codice non indicano il ruolo specifico dei singoli soggetti all'interno del soggetto abilitato alla revisione con riferimento alle attività da porre in essere ai fini dell'indipendenza, ma per maggiore facilità fanno riferimento al "soggetto abilitato alla revisione". Le società di revisione assegnano la responsabilità di una determinata azione a un individuo o a un gruppo di individui (ad esempio un team dell'incarico di revisione), in conformità all'(ISQC Italia) 1. Il soggetto abilitato alla revisione, quale singolo professionista o come componente di un organo societario, mantiene la responsabilità dell'osservanza delle regole di indipendenza che si applicano alle attività, agli interessi e alle relazioni del medesimo.

400.5 L'indipendenza è legata ai principi dell'obiettività e dell'integrità. L'indipendenza comprende:

- (a) Indipendenza mentale - lo stato mentale che consente di esprimere una conclusione senza condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a un soggetto di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale.
- (b) Indipendenza agli occhi di terzi – l'evitare fatti e circostanze talmente significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato 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.

400.6 In base alle regole del Codice, nello svolgimento degli incarichi di revisione, i soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali e ad essere indipendenti. La presente Parte stabilisce regole e linee guida sulle modalità di applicazione del quadro concettuale per mantenere l'indipendenza nello

²⁸ I principi internazionali sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) non fanno parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

svolgimento di tali incarichi. Il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 si applica all'indipendenza allo stesso modo in cui si applica ai principi fondamentali riportati nella Sezione 110.

400.7 La presente Parte 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.

I paragrafi da 400.8 a 400.10 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Regole e linee guida

Parte generale

R400.11 (I) Ai sensi dell'art. 10, comma 1, D. Lgs. 39/2010 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.

R400.12 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.

I paragrafi da 400.13 a 400.19 sono lasciati intenzionalmente in bianco

Enti controllati e enti consociati

R400.20 I riferimenti a un cliente di revisione contenuti nella presente Parte 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.

I paragrafi da 400.21 a 400.29 sono lasciati intenzionalmente in bianco

Periodo nel quale è richiesta l'indipendenza

R400.30(I) Ai sensi dell'art. 10, comma 1-*bis*, D. Lgs. 39/2010, il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa.

400.30 A1 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.

400.30 A1 (I) Nel caso in cui si realizzi un'interruzione anticipata dell'incarico, con riferimento al termine dell'incarico, si applica l'art. 13 D. Lgs. 39/2010 e il D.M. 261/2012.

R400.31 Se un'entità diviene cliente di revisione nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio o successivamente alla chiusura dello stesso, il soggetto abilitato alla revisione chiamato ad esprimersi su detto bilancio deve valutare la sussistenza di eventuali rischi per l'indipendenza derivanti da:

- (a) relazioni finanziarie o d'affari con il cliente di revisione esistenti nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio o successivamente alla chiusura dello stesso, ma sorte antecedentemente all'accettazione dell'incarico di revisione, e
- (b) servizi resi al cliente di revisione da parte del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete prima dell'avvio dell'attività di revisione.

400.31 A1 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.

400.31 A2 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di tali rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;
- incaricare un soggetto appropriato di riesaminare, nella misura ritenuta necessaria nelle circostanze, il lavoro di revisione e il servizio non di assurance;
- incaricare un altro soggetto abilitato alla revisione o un altro esperto esterno alla rete di valutare i risultati del servizio non di assurance o di eseguire nuovamente il suddetto servizio non di assurance nella misura in cui sia necessario per consentirgli di assumersi la responsabilità dello stesso.

I paragrafi dal 400.32 al 400.39 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

400.40 A1 I paragrafi R300.9 e R300.10 includono le regole relative alla comunicazione con i responsabili delle attività di governance.

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. Tali comunicazioni permettono ai responsabili delle attività di governance di:

- (a) tenere in considerazione le valutazioni del soggetto abilitato alla revisione nella fase di identificazione e valutazione dei rischi;
- (b) considerare in che modo i rischi sono stati gestiti, inclusa l'adeguatezza delle misure di salvaguardia quando siano disponibili e sia possibile applicarle; e
- (c) intraprendere le azioni appropriate.

Tale comunicazione può rivelarsi particolarmente utile in caso di rischi derivanti da intimidazione e familiarità.

I paragrafi dal 400.41 al 400.49 sono lasciati intenzionalmente in bianco

Soggetti appartenenti alla rete

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 circostanze. Non rileva il fatto che i soggetti abilitati alla revisione e gli altri soggetti siano o meno giuridicamente distinti.

R400.51 Il soggetto appartenente ad una rete deve essere indipendente rispetto ai clienti di revisione degli altri soggetti appartenenti a tale rete, come richiesto dalla presente Parte del Codice.

400.51 A1 Ai fini del rispetto dei principi di indipendenza di cui alla presente Parte del Codice, devono comunque essere tenuti in considerazione tutti i soggetti appartenenti ad una rete. Non è necessario che questi rientrino nella definizione di soggetto abilitato alla revisione. Per esempio, un'entità che fornisce consulenza o uno studio legale può essere un soggetto appartenente alla rete, ma non un soggetto abilitato alla revisione.

R400.52 Il soggetto abilitato alla revisione, quando appartenente a una struttura più ampia comprendente altri soggetti abilitati alla revisione e/o altre entità, deve:

- (a) esercitare il giudizio professionale per valutare se tale struttura più ampia configuri o meno una rete;
- (b) stabilire se un terzo, ragionevole e informato, concluderebbe, verosimilmente, che gli altri soggetti abilitati alla revisione e le altre entità nella struttura più ampia configurino una rete; e
- (c) applicare tale giudizio coerentemente all'intera rete.

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. l) 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).

400.53 A1 Tra soggetti abilitati alla revisione e altre entità nell'ambito di una struttura più ampia che costituisce una rete, possono esserci altri accordi oltre a quelli descritti al paragrafo R400.53(I). Tuttavia, una struttura più ampia potrebbe semplicemente avere lo scopo di indirizzare potenziali incarichi professionali, senza che ciò integri i criteri necessari per la configurazione di una rete.

400.53 A2 In assenza del requisito di cooperazione, la condivisione di costi non configura di per sé una rete. Inoltre, se la condivisione di costi è limitata solamente a quelli sostenuti per lo sviluppo delle metodologie di revisione, di manuali o corsi di formazione, ciò non configura di per sé una rete. Ancora, un accordo tra un soggetto abilitato alla revisione e un altro soggetto terzo al fine di fornire congiuntamente un servizio o sviluppare un prodotto non configura di per sé una rete.

400.53 A3 La proprietà, il controllo o la direzione comuni possono essere conseguiti attraverso un contratto o altri mezzi.

400.53 A4 Le direttive e le procedure di controllo di qualità comuni sono quelle definite, attuate e monitorate nell'ambito della struttura più ampia.

400.53 A5 La condivisione della strategia aziendale comune implica l'esistenza di un accordo tra le entità allo scopo di raggiungere degli obiettivi strategici comuni. Un'entità non è considerata un soggetto appartenente alla rete semplicemente perché collabora con un'altra solo al fine di soddisfare congiuntamente una richiesta di formulare una proposta per la prestazione di servizi professionali.

400.53 A6 Un marchio comune comprende le iniziali comuni o un nome comune. Ad esempio, un soggetto abilitato alla revisione sta utilizzando un marchio comune quando, in occasione della firma della relazione di revisione, tale marchio sia incluso nella propria denominazione.

400.53 A7 Anche se un soggetto abilitato alla revisione non appartiene a una rete e non utilizza un marchio comune nella propria denominazione, può comunque apparire parte di una rete se nella sua carta intestata o nel suo materiale promozionale fa riferimento all'appartenenza a un'aggregazione di soggetti. Pertanto, qualora non sia riposta attenzione nel descrivere tale relazione, potrebbe ingenerarsi la percezione che un soggetto abilitato alla revisione appartenga a tale rete.

400.53 A8 Tra le risorse professionali figurano:

- sistemi comuni che consentono ai soggetti abilitati alla revisione o alla rete di scambiare informazioni, quali quelle relative ai clienti, alle fatturazioni e alla registrazione del tempo impiegato per gli incarichi;
- partner e altri membri del personale professionale;
- uffici tecnici che forniscono consulenza su specifiche questioni di natura tecnica o di settore, in relazione a operazioni, atti o fatti connessi agli incarichi di assurance;
- metodologie o manuali di revisione;
- corsi e strutture di formazione.

400.53 A9 Per stabilire se le risorse professionali condivise sono significative è necessario basarsi sulle circostanze. Per esempio:

- le risorse condivise possono essere limitate alle metodologie o ai manuali di revisione, senza alcuno scambio di personale o di informazioni relative ai clienti o al mercato. In tali circostanze, è verosimile che non siano considerate significative. Le stesse considerazioni trovano applicazione per corsi e strutture di formazione;

- la condivisione di risorse può prevedere lo scambio di personale professionale o di informazioni, ciò avviene, ad esempio, quando: il personale professionale viene attinto da un gruppo di risorse condiviso tra più entità; o viene costituito un ufficio tecnico comune nell'ambito di una struttura più ampia al fine di fornire supporto e indicazioni per la soluzione di questioni tecniche cui i soggetti abilitati alla revisione e le entità partecipanti si devono attenere. In tali circostanze, un terzo ragionevole e informato verosimilmente potrebbe concludere che le risorse condivise sono significative. .

R400.54 Quando un soggetto abilitato alla revisione o una rete cede un ramo della propria attività e il ramo continua a utilizzarne il nome, o parte di esso, per un periodo limitato, le entità pertinenti, nel presentarsi ai terzi, dovranno stabilire in che modo rendere noto che non sono soggetti appartenenti alla stessa rete.

400.54 A1 Il contratto per la vendita di un ramo di attività può stabilire che, per un periodo di tempo limitato, il ramo venduto possa continuare a utilizzare il nome, o parte di esso, del soggetto abilitato alla revisione o della rete, pur non essendo più collegato agli stessi. In questi casi, sebbene le due entità operino sotto una denominazione comune, le evidenze fattuali sono tali per cui esse non appartengono ad una struttura più ampia finalizzata alla cooperazione. Le due entità, pertanto, non sono soggetti appartenenti alla rete.

I paragrafi dal 400.55 al 400.59 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Documentazione generale sull'indipendenza per gli incarichi di revisione e di revisione limitata

R400.60 (I) Ai sensi dell'art. 10, comma 4, D. Lgs. 39/2010, il revisore legale o la società di revisione legale documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.

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.

I paragrafi dal 400.61 al 400.69 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Fusioni e acquisizioni

Quando la fusione di un cliente genera un rischio

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.

R400.71 (I) Ai sensi dell'art. 10, comma 6, D. Lgs. 39/2010 se, durante il periodo cui si riferisce il bilancio, una società sottoposta a revisione legale viene rilevata da un'altra società, si fonde con essa o la rileva, il revisore legale o la società di revisione legale deve individuare e valutare eventuali interessi o relazioni in essere o recenti, inclusi i servizi diversi dalla revisione prestati a detta società, tali da poter compromettere, tenuto conto delle misure disponibili, la sua indipendenza e la sua capacità di proseguire la revisione legale dopo la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione. Il revisore legale o la società di revisione legale adotta, entro tre mesi dalla data di approvazione del progetto di fusione o di acquisizione, tutti i provvedimenti necessari per porre fine agli interessi o alle relazioni di cui al presente comma e, ove possibile, adotta misure intese a ridurre al minimo i rischi per la propria indipendenza derivanti da tali interessi e relazioni.

R400.72 (I) In questo contesto, entro tre mesi dalla data di approvazione del progetto di fusione o di acquisizione, il soggetto abilitato alla revisione deve:

- (a) valutare il rischio generato da tale interesse o relazione;
- (b) identificare tutti i provvedimenti che devono essere attuati per porre termine all'interesse o alla relazione entro la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione e, ove possibile, le misure atte a ridurre al minimo i rischi per la propria indipendenza derivanti da tali interessi e relazioni e
- (c) discutere con i responsabili delle attività di governance i provvedimenti e le misure identificati per porre termine all'interesse o alla relazione entro la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione e le valutazioni svolte in ordine al livello del rischio.

Il soggetto abilitato alla revisione deve porre fine a tali interessi e relazioni entro la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione.

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.

I paragrafi dal R400.73 al R400.75 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Documentazione

R400.76 Il soggetto abilitato alla revisione deve documentare:

(a) i provvedimenti ipotizzati per porre termine all'interesse o alla relazione entro la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione e le valutazioni svolte in ordine al livello del rischio e

(c) i risultati della discussione con i responsabili delle attività di governance.

I paragrafi dal 400.77 al 400.79 sono lasciati intenzionalmente in bianco

Violazione di una regola sull'indipendenza per incarichi di revisione e revisione limitata

Il soggetto abilitato alla revisione identifica una violazione

R400.80 Se il soggetto abilitato alla revisione conclude che si è verificata una violazione di una regola della presente Parte del Codice, deve:

(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.

400.80 A1 Una violazione di una disposizione della presente Parte può verificarsi anche se il soggetto abilitato alla revisione ha definito direttive e procedure finalizzate a prevedere che l'indipendenza sia mantenuta con ragionevole sicurezza. A causa della violazione, può essere necessario porre fine all'incarico di revisione.

400.80 A2 La significatività e l'impatto di una violazione sull'obiettività del soggetto abilitato alla revisione e sulla sua capacità di emettere una relazione di revisione dipenderà da fattori quali:

- la natura e la durata della violazione;
- il numero e la natura di qualsiasi precedente violazione rispetto all'incarico di revisione corrente;
- se un componente del gruppo di revisione era a conoscenza dell'interesse o relazione che ha generato la violazione;
- se l'individuo che ha commesso la violazione sia un componente del gruppo di revisione o un altro soggetto tenuto al rispetto delle regole sull'indipendenza;
- se la violazione riguarda un componente del gruppo di revisione, il ruolo di tale soggetto;
- se la violazione derivi dalla prestazione di un servizio, l'eventuale impatto di tale servizio sulle scritture contabili o sugli importi registrati nel bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio;
- la portata dei rischi derivanti da interesse personale, promozione degli interessi del cliente, intimidazione o altri rischi generati dalla violazione.

400.80 A3 In base alla significatività della violazione, esempi di azioni che il soggetto abilitato alla revisione può valutare per affrontare la violazione in modo soddisfacente includono:

- l'esclusione del soggetto pertinente dal gruppo di revisione;
- avvalersi di soggetti diversi per svolgere un riesame aggiuntivo del lavoro di revisione interessato dalla problematica di indipendenza o di svolgere nuovamente tale lavoro nella misura necessaria;
- raccomandare al cliente di revisione di incaricare un altro soggetto abilitato alla revisione per riesaminare o svolgere nuovamente il lavoro interessato dalla problematica nella misura necessaria;
- se la violazione riguarda un servizio non di assurance che ha un effetto sulle scritture contabili o un importo registrato in bilancio, incaricare un altro soggetto abilitato alla revisione o un altro esperto esterno di valutare i risultati del servizio non di assurance o di eseguire nuovamente il suddetto servizio nella misura in cui sia necessario per consentirgli di assumersi la responsabilità del servizio.

R400.81 Se il soggetto abilitato alla revisione stabilisce che non è possibile intraprendere alcuna azione per affrontare, in modo soddisfacente, le conseguenze della violazione, dovrà informare quanto prima i responsabili delle attività di governance e adoperarsi per porre termine all'incarico di revisione in conformità alle disposizioni di cui all'art. 13 D. Lgs. 39/2010 e al D.M. 261/2012.

R400.82 Se il soggetto abilitato alla revisione stabilisce che è possibile intraprendere azioni per affrontare, in modo soddisfacente, le conseguenze della violazione, dovrà discutere con i responsabili delle attività di governance in merito:

- (a) alla significatività della violazione, incluse la sua natura e durata;
- (b) al modo in cui la violazione si è verificata ed è stata identificata;
- (c) all'azione proposta o intrapresa e al motivo per il quale l'azione è in grado di affrontare, in modo soddisfacente, le conseguenze della violazione, consentendo al soggetto abilitato alla revisione di emettere la relazione di revisione;
- (d) alla conclusione che, secondo il giudizio professionale del soggetto abilitato alla revisione, l'obiettività non è stata compromessa e alle motivazioni di tale conclusione; e
- (e) a qualunque misura proposta o adottata dal soggetto abilitato alla revisione per ridurre o evitare il rischio di ulteriori violazioni.

Tale discussione deve svolgersi appena possibile salvo che i responsabili delle attività di governance abbiano specificato una tempistica diversa per la comunicazione delle violazioni meno significative.

Comunicazione delle violazioni ai responsabili delle attività di governance

400.83 A1 I paragrafi R300.9 e R300.10 includono le regole relative alla comunicazione con i responsabili delle attività di governance.

R400.84 Rispetto alle violazioni, il soggetto abilitato alla revisione deve comunicare per iscritto ai responsabili delle attività di governance:

- (a) tutte le questioni discusse in conformità al paragrafo R400.82 e ottenere la condivisione da parte dei responsabili delle attività di governance sul fatto che possa essere intrapresa, o sia stata intrapresa, un'azione per affrontare, in modo soddisfacente, le conseguenze della violazione; e
- (b) una descrizione:
 - (i) delle direttive e delle procedure del soggetto abilitato alla revisione pertinenti ai fini della violazione e finalizzate a prevedere che l'indipendenza sia mantenuta, con ragionevole sicurezza; e
 - (ii) delle azioni che il soggetto abilitato alla revisione abbia intrapreso, o proposto di intraprendere, per ridurre o evitare il rischio di ulteriori violazioni.

R400.85 Se i responsabili delle attività di governance non condividono il fatto che l'azione proposta dal soggetto abilitato alla revisione in conformità al paragrafo R400.80 e) ii) affronta, in modo soddisfacente, le conseguenze della violazione, il soggetto abilitato alla revisione deve adoperarsi per porre termine all'incarico di revisione in conformità al paragrafo R400.81.

Violazioni antecedenti l'emissione della precedente relazione di revisione

R400.86 Se la violazione si è verificata antecedentemente all'emissione della precedente relazione di revisione, il soggetto abilitato alla revisione deve conformarsi alle regole della Parte 4A nel 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 nell'esercizio corrente.

R400.87 Il soggetto abilitato alla revisione deve inoltre:

- (a) valutare l'eventuale impatto della violazione sull'obiettività del soggetto abilitato alla revisione relativamente ad eventuali relazioni di revisione precedentemente emesse e alla possibilità di ritirare tali relazioni; e
- (b) discutere la questione con i responsabili delle attività di governance.

Documentazione

R400.88 (I) Nel documentare il rispetto delle regole previste ai paragrafi dal R400.80 al R400.87, il soggetto abilitato alla revisione applica l'art. 10-*quater*, comma 4, D. Lgs. 39/2010.

Ai sensi dell'art. 10-*quater*, comma 4, D. Lgs. 39/2010, il revisore legale o la società di revisione legale conservano la documentazione delle violazioni, ad eccezione di quelle di lieve entità, nonché delle eventuali conseguenze di tali violazioni, delle misure adottate per porvi rimedio e per modificare il proprio sistema di controllo interno della qualità. Il revisore legale o la società di revisione legale predispongono annualmente una relazione contenente una descrizione generale delle eventuali modifiche adottate e comunicano tale relazione al proprio personale.

R400.89 Se il soggetto abilitato alla revisione prosegue l'incarico di revisione, deve documentare:

- (a) la conclusione che, secondo il suo giudizio, l'obiettività non è stata compromessa; e
- (b) i motivi per cui le azioni intraprese affrontano, in modo soddisfacente, le conseguenze della violazione, in modo che il soggetto abilitato alla revisione possa emettere la relazione di revisione.

SEZIONE 410 CORRISPETTIVI

Introduzione

410.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

410.2 La natura e il livello dei corrispettivi o di altre tipologie di remunerazione possono generare un rischio derivante da interesse personale o intimidazione. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Corrispettivi - Entità dei corrispettivi

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 rischio di interesse personale o intimidazione.

410.3 A2 I fattori da considerare nella valutazione del livello di tali rischi includono:

- 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.

410.3 A3 Un esempio di un'azione che può rappresentare una misura di salvaguardia 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.

410.3 A4 Sorge un rischio derivante da interesse personale o intimidazione anche quando i corrispettivi derivanti da un cliente di revisione rappresentano una quota consistente dei ricavi riferibili ai clienti gestiti da un partner o da un ufficio del soggetto abilitato alla revisione.

410.3 A5 I fattori pertinenti per la valutazione del livello di tali rischi includono:

- la significatività sotto il profilo qualitativo e/o quantitativo del cliente per il partner o per l'ufficio;
- in quale misura la retribuzione del partner o dei partner dell'ufficio dipende dai corrispettivi generati dal cliente.

410.3 A6 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi derivanti da interesse personale o intimidazione includono:

- aumentare la clientela gestita dal partner o dall'ufficio per ridurre la dipendenza dal cliente di revisione;
- incaricare un appropriato soggetto, che non abbia preso parte all'incarico di revisione, che riesami il lavoro svolto.

I paragrafi da R410.4 a R410.6 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Corrispettivi arretrati

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.

410.7 A2 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

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

R410.8 Quando una quota significativa dei corrispettivi dovuti da un cliente di revisione non viene saldata per lungo periodo di tempo, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se i corrispettivi arretrati possano essere considerati alla stregua di un finanziamento al cliente. In tale caso, le regole e linee guida riportate alla Sezione 511 relative a finanziamenti e garanzie si possono applicare anche a situazioni in cui vi siano corrispettivi non saldati.

Inoltre, il soggetto abilitato alla revisione deve valutare se sia opportuno che l'incarico di revisione prosegua o sia rinnovato.

Corrispettivi in funzione del risultato (Contingent fee)

410.9 A1 I corrispettivi in funzione del risultato sono corrispettivi calcolati su base predeterminata in relazione all'esito di un'operazione o al risultato dei servizi svolti. Un corrispettivo in funzione del risultato addebitato mediante un intermediario è un esempio di un corrispettivo indiretto in funzione del risultato. Nella presente sezione, i corrispettivi non vengono considerati come in funzione del risultato se sono determinati da un'autorità giudiziaria o da altra autorità amministrativa.

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, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.

R410.11 Il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve addebitare direttamente o indirettamente un corrispettivo in funzione del risultato in relazione ad un servizio diverso dalla revisione fornito ad un cliente di revisione, se:

- (a) i corrispettivi sono addebitati dal soggetto abilitato alla revisione che esprime il giudizio sul bilancio e l'importo è, o si prevede che sia, significativo per tale soggetto; o
- (b) i corrispettivi sono addebitati da un soggetto appartenente alla rete che partecipa in modo significativo alla revisione e i corrispettivi sono, o si prevede che siano, significativi per tale soggetto; o
- (c) il risultato del servizio diverso dalla revisione e, pertanto, l'importo del corrispettivo, è parametrato ad una significativa voce di bilancio oggetto di revisione futura o attuale.

410.12 A1 I paragrafi R410.10(I) e R410.11 precludono a un soggetto abilitato alla revisione o ad un soggetto appartenente alla rete di pattuire determinati compensi in funzione del risultato (contingent fee) con un cliente di revisione. Anche qualora pattuire compensi in funzione del risultato non sia precluso in relazione a servizi diversi dalla revisione resi a un cliente di revisione, può sempre sorgere un rischio derivante da interesse personale.

410.12 A2 I fattori da considerare nella valutazione del livello di tale rischio includono:

- l'intervallo tra i valori minimi e massimi dei possibili corrispettivi;
- la situazione in cui un'autorità competente stabilisca il risultato dal quale dipendono i corrispettivi;
- il fatto che i potenziali utilizzatori del servizio diverso dalla revisione siano informati degli elementi in base ai quali viene determinata la remunerazione;
- la natura del servizio;
- l'effetto dell'evento o dell'operazione sul bilancio.

410.12 A3 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

- incaricare un soggetto appropriato, che non abbia preso parte al servizio diverso dalla revisione, di riesaminare tale lavoro svolto dal soggetto abilitato alla revisione;
- acquisire un accordo scritto preventivo con il cliente in ordine alle modalità di calcolo della remunerazione.

SEZIONE 411

POLITICHE DI REMUNERAZIONE E VALUTAZIONE

Introduzione

411.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

411.2 Le politiche di remunerazione e valutazione di un soggetto abilitato alla revisione possono generare un rischio derivante da interesse personale. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Parte generale

I paragrafi da 411.3 A1 a 411.3 A3 sono lasciati intenzionalmente in bianco

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. 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. 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.

SEZIONE 420 INCENTIVI

Introduzione

420.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

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.

Regole e linee guida

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. Sul punto, si rinvia ai par. da 340.1 a R340.5(I).

420.3 A1 Per i casi in cui un soggetto abilitato alla revisione, un'entità appartenente alla rete o un componente del gruppo di revisione offre un incentivo ad un cliente di revisione, si applicano le regole e linee guida riportate alla Sezione 340 (parr. 340.1-340.4A1, 340.6A1-340.14A2) e la mancata osservanza di tali regole può generare rischi per l'indipendenza.

Il paragrafo 420.3 A2 è lasciato intenzionalmente in bianco.

SEZIONE 430 CONTENZIOSO IN ESSERE O POTENZIALE

Introduzione

430.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

430.2 Quando si verifica, o sembra verosimile che si verifichi, un contenzioso con il cliente di revisione, sorgono rischi derivanti da interesse personale e intimidazione. La presente sezione riporta specifiche linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Linee guida

Parte generale

430.3 A1 La relazione tra gli amministratori o gli esponenti della direzione del cliente e i componenti del gruppo di revisione deve essere caratterizzata dalla massima onestà e trasparenza in ordine a tutti gli aspetti relativi alle attività del cliente. Possono presentarsi posizioni contrapposte per effetto di un contenzioso, in essere o potenziale, tra un cliente di revisione e il soggetto abilitato alla revisione, un soggetto appartenente alla rete o un componente del gruppo di revisione. Tali posizioni contrapposte possono incidere sulla disponibilità degli amministratori o degli esponenti della direzione del cliente a fornire un'informativa completa e generano rischi derivanti da interesse personale e intimidazione. Pertanto, il soggetto abilitato alla revisione valuta preliminarmente se nelle circostanze sussistono i presupposti per la continuazione dell'incarico.

430.3 A2 I fattori pertinenti per la valutazione del livello di tali rischi includono:

- la significatività del contenzioso;

- se il contenzioso si riferisce ad un precedente incarico di revisione.

430.3 A3 Se il contenzioso coinvolge un componente del gruppo di revisione, un esempio di azione che potrebbe eliminare il rischio derivante da interesse personale e intimidazione consiste nell'esclusione del soggetto dal gruppo di revisione.

430.3 A4 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione dei rischi derivanti da interesse personale e intimidazione è incaricare un soggetto appropriato di riesaminare il lavoro svolto.

SEZIONE 510 INTERESSI FINANZIARI

Introduzione

510.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

510.2 La titolarità di un interesse finanziario in un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da interesse personale. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Parte generale

510.3 A1 Un interesse finanziario può essere detenuto direttamente o indirettamente anche attraverso soggetti interposti o strumenti di intermediazione, quali un veicolo di investimento collettivo, un patrimonio autonomo (estate) o un trust. Quando il beneficiario effettivo esercita il controllo sul veicolo di investimento o è in grado di influenzarne le decisioni di investimento, ai fini del presente Codice l'interesse finanziario è diretto. Di contro, quando il beneficiario effettivo non esercita il controllo sul veicolo di investimento o non è in grado di influenzarne le decisioni di investimento, ai fini del presente Codice l'interesse finanziario è indiretto.

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.

510.3 A3 I fattori pertinenti per la valutazione del livello di un rischio derivante da interesse personale generato dalla titolarità di un interesse finanziario in un cliente di revisione includono:

- il ruolo ricoperto dal soggetto titolare dell'interesse finanziario;
- la circostanza che l'interesse finanziario sia diretto o indiretto;
- la significatività dell'interesse finanziario.

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

R510.4 (I) L'art. 10, comma 3, D. Lgs. 39/2010 stabilisce che il revisore legale, la società di revisione legale, i loro responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo di tale revisore legale o società di revisione legale e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, nonché le persone a loro strettamente legate ai sensi dell'articolo 1, punto 2, della direttiva 2004/72/CE, non possono detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale, devono astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non devono avere sui medesimi strumenti alcun interesse beneficiario rilevante e diretto, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita.

I soggetti indicati dall'art. 10, comma 3, D. Lgs. 39/2010 sono i componenti del team dell'incarico di revisione indicati alla lettera a) della definizione di gruppo di revisione.

Non possono detenere un interesse finanziario diretto o un interesse finanziario significativo indiretto nel cliente di revisione:

- (a) gli altri componenti del gruppo di revisione indicati alle lettere b) e c) della definizione di gruppo di revisione²⁹,
- (b) i soggetti appartenenti alla rete,
- (c) gli altri partner dell'ufficio in cui opera il responsabile dell'incarico di revisione,
- (d) gli altri partner o personale direttivo che prestano a un cliente di revisione servizi diversi dalla revisione
- (e) gli stretti familiari dei soggetti indicati alle lettere (a), (c) e (d).

510.4 A1 L'ufficio presso il quale opera il responsabile dell'incarico di revisione non corrisponde necessariamente a quello a cui detto responsabile è assegnato. Quando il responsabile dell'incarico si trova in un ufficio diverso da quello degli altri membri del gruppo di revisione, occorre esercitare il giudizio professionale per stabilire in quale ufficio il partner opera in relazione a quell'incarico.

R510.5 (I) Non costituisce inadempimento di quanto previsto all'ultimo capoverso del paragrafo R510.4(I), la circostanza in cui uno stretto familiare dei soggetti indicati alle lettere c) e d) di tale capoverso si trovi a detenere un interesse finanziario in un cliente di revisione ricevuto nell'ambito di un rapporto di lavoro, per esempio, tramite piani pensionistici o piani di azionariato per i dipendenti, purché:

- (a) il soggetto abilitato alla revisione gestisca il rischio generato dall'interesse finanziario; e
- (b) lo stretto familiare ceda o rinunci all'interesse finanziario appena possibile quando abbia, o ottenga, il diritto di agire in tal senso, o, nel caso delle opzioni su azioni, il diritto attuale di esercitare l'opzione.

R510.6 (I) Quando un ente ha una partecipazione di controllo nel cliente di revisione e il cliente è rilevante per l'ente, né il soggetto abilitato alla revisione, né il soggetto appartenente alla rete, né un componente del gruppo di revisione, né i suoi stretti familiari devono detenere un interesse finanziario diretto o un rilevante interesse finanziario indiretto in tale ente.

Ai sensi dell'art. 10, comma 5, D. Lgs. 39/2010, i soggetti di cui al comma 3 del medesimo articolo (cfr. par. R510.4(I)) non possono partecipare né influenzare in alcun modo l'esito di una revisione legale di un ente sottoposto a revisione se:

- a) possiedono strumenti finanziari dell'ente medesimo, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;
- b) possiedono strumenti finanziari di qualsiasi ente collegato a un ente sottoposto a revisione, la cui proprietà potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati.

Interessi finanziari detenuti in qualità di trustee

R510.7(I) Il paragrafo R510.4(I) si applica anche a un interesse finanziario in un cliente di revisione detenuto in un trust per il quale il soggetto abilitato alla revisione, i responsabili chiave della revisione, il personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del soggetto abilitato alla revisione e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, le persone a loro strettamente legate, i componenti indicati nelle lettere b) e c) della definizione di gruppo di revisione e i loro stretti familiari, nonché un soggetto appartenente alla rete agiscono in qualità di trustee, tranne se:

- (a) nessuno dei seguenti soggetti sia un beneficiario del trust: il trustee, il soggetto abilitato alla revisione, i responsabili chiave della revisione, il personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del soggetto abilitato alla revisione e che partecipa direttamente

²⁹ Si tratta di "(b) tutti gli altri soggetti che, all'interno del soggetto abilitato alla revisione, possono direttamente influenzare l'esito dell'incarico di revisione, ivi inclusi:

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

alle attività di revisione legale, le persone a loro strettamente legate, i componenti indicati nelle lettere b) e c) della definizione di gruppo di revisione e i loro stretti familiari, nonché un soggetto appartenente alla rete;

(b) l'interesse finanziario nel cliente di revisione detenuto in trust non sia significativo per il trust stesso;

(c) il trust non sia in grado di esercitare una influenza notevole sul cliente di revisione; e

(d) nessuno dei seguenti soggetti sia in grado di esercitare un'influenza significativa sulle decisioni di investimento riguardanti quell'interesse finanziario nel cliente di revisione: il trustee, il soggetto abilitato alla revisione, i responsabili chiave della revisione, il personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del soggetto abilitato alla revisione e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, le persone a loro strettamente legate, i componenti indicati nelle lettere b) e c) della definizione di gruppo di revisione e i loro stretti familiari, nonché un soggetto appartenente alla rete.

Interessi finanziari in comune con il cliente di revisione

R510.8(I) (a) In virtù di quanto previsto dall'art. 10, comma 5, D. Lgs. 39/2010, il soggetto abilitato alla revisione, i responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del soggetto abilitato alla revisione e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, nonché le persone a loro strettamente legate, non devono detenere un interesse finanziario in un ente quando anche il cliente di revisione ha un interesse finanziario in tale ente, tranne se:

(i) gli interessi finanziari non sono significativi per il soggetto abilitato alla revisione, i responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del soggetto abilitato alla revisione e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, le persone a loro strettamente legate, o per il cliente di revisione; o

(ii) il cliente di revisione non può esercitare un'influenza notevole sull'ente.

(b) Prima che un individuo che ha un interesse finanziario in un ente quando anche il cliente di revisione ha un interesse finanziario in tale ente possa diventare un componente del gruppo di revisione, tale individuo deve:

(i) cedere l'interesse;

(ii) cedere una quota sufficiente di tale interesse affinché la quota residua non sia più significativa.

Le azioni di cui ai punti (i) e (ii) della lettera (b) devono essere intraprese anche qualora l'interesse finanziario nell'ente sia detenuto da una persona strettamente legata all'individuo che potrebbe diventare un componente del team dell'incarico di revisione.

(c) Le previsioni di cui alle lettere a) e b) si applicano anche ai componenti indicati alle lettere b) e c) della definizione di gruppo di revisione e ai loro stretti familiari, nonché ai soggetti appartenenti alla rete.

Interessi finanziari ricevuti involontariamente

R510.9 (I) Nel caso in cui il soggetto abilitato alla revisione, i responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del soggetto abilitato alla revisione e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, nonché le persone a loro strettamente legate diventino titolari di un interesse finanziario in un cliente di revisione a seguito di eredità, donazione o fusione, o in circostanze simili e la titolarità di tale interesse non sia consentita dalla presente sezione, detto interesse deve essere ceduto non appena pervenuto nella disponibilità dei soggetti in questione e nelle more della procedura di cessione dell'interesse finanziario, ove necessario, il soggetto abilitato alla revisione deve gestire il rischio generato.

Nel caso in cui quanto previsto al capoverso che precede si verifichi in capo ai componenti indicati nelle lettere b) e c) della definizione di gruppo di revisione e ai loro stretti familiari, nonché a un soggetto appartenente alla rete, l'interesse finanziario deve essere ceduto non appena pervenuto nella disponibilità dei soggetti in questione ovvero deve essere ceduta una quota sufficiente dell'interesse finanziario indiretto affinché la quota residua non sia più significativa. Nelle more della procedura di cessione dell'interesse finanziario, ove necessario, il soggetto abilitato alla revisione deve gestire il rischio generato.

Interessi finanziari - Altre circostanze

Detenzione di interessi finanziari in entità diverse dal cliente di revisione

510.10 A1 Un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione può sorgere quando un componente del gruppo di revisione, un suo stretto familiare, il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete detiene un interesse finanziario in un ente e sia noto che anche un amministratore, un esponente della direzione o un azionista di controllo del cliente di revisione possiede un interesse finanziario in quell'ente.

510.10 A2 I fattori pertinenti per la valutazione del livello di tali rischi includono:

- il ruolo del soggetto all'interno del gruppo di revisione;
- la base azionaria ristretta o diffusa dell'ente;
- la capacità dell'investitore di controllare o esercitare un'influenza significativa sull'ente;
- la significatività dell'interesse finanziario.

510.10 A3 Un esempio di azione che può eliminare tale rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione consiste nell'esclusione dal gruppo di revisione del componente in possesso dell'interesse finanziario.

510.10 A4 Un esempio di un'azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale è la presenza di un soggetto appropriato che riesamini il lavoro svolto dal componente del gruppo di revisione.

Detenzione di interessi finanziari da parte di familiari (diversi persone strettamente legate o stretti familiari)

510.10 A5 Può sorgere un rischio derivante da interesse personale se un componente del gruppo di revisione è a conoscenza che un familiare (diverso da una persona strettamente legata o da uno stretto familiare) ha un interesse finanziario diretto o un interesse finanziario significativo indiretto nel cliente di revisione.

510.10 A6 I fattori che sono pertinenti al fine di valutare il livello di tale rischio includono:

- la natura della relazione tra il componente del gruppo di revisione e il familiare;
- la circostanza che l'interesse finanziario sia diretto o indiretto;
- la significatività dell'interesse finanziario per il familiare.

510.10 A7 Esempi di azioni che possono eliminare tale rischio derivante da interesse personale includono:

- l'alienazione, non appena possibile, da parte del familiare dell'intero interesse finanziario;
- l'esclusione del soggetto dal gruppo di revisione.

510.10 A8 Un esempio di un'azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale è la presenza di un soggetto appropriato che riesamini il lavoro svolto dal componente del gruppo di revisione.

Detenzione di interessi finanziari da parte di ulteriori soggetti

510.10 A9 Può sorgere un rischio derivante da interesse personale quando un componente del gruppo di revisione sia a conoscenza che altri soggetti sono titolari di interessi finanziari nel cliente di revisione, come per esempio:

- partners e personale professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete, diversi da quelli ai quali non è consentito detenere tali interessi finanziari ai sensi del paragrafo R510.4(I), o i loro stretti familiari;
- soggetti che intrattengono uno stretto legame personale con un componente del gruppo di revisione.

510.10 A10 I fattori pertinenti per la valutazione del livello di tale rischio includono:

- la struttura organizzativa, operativa e funzionale del soggetto abilitato alla revisione;
- la natura della relazione tra il soggetto e il membro del gruppo di revisione.

510.10 A11 Un esempio di azione che può eliminare tale rischio derivante da interesse personale consiste nell'esclusione dal gruppo di revisione del componente che ha il legame personale.

510.10 A12 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

- l'esclusione del componente del gruppo di revisione dal processo di assunzione delle decisioni significative relative all'incarico di revisione;
- la presenza di un soggetto appropriato che riesamini il lavoro del componente del gruppo di revisione.

Fondo pensioni di un soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete

510.10 A13 Il soggetto abilitato alla revisione deve considerare che un rischio derivante da interesse personale può sorgere quando un piano pensionistico istituito da un soggetto abilitato alla revisione o da un soggetto appartenente alla rete include un interesse finanziario in un cliente di revisione.

SEZIONE 511

FINANZIAMENTI E GARANZIE

Introduzione

511.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

511.2 Un finanziamento o una garanzia relativa ad un finanziamento che coinvolge un cliente di revisione può generare un rischio derivante da interesse personale. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Parte generale

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.

Finanziamenti e garanzie ad un cliente di revisione

R511.4 Il soggetto abilitato alla revisione, un soggetto appartenente alla rete, un componente del gruppo di revisione o un suo stretto familiare non deve concedere né garantire un finanziamento a un cliente di revisione a meno che il finanziamento o la garanzia risultino non significativi per:

- (a) il soggetto abilitato alla revisione, il soggetto appartenente alla rete o il soggetto che concede o garantisce un finanziamento; e
- (b) il cliente.

I paragrafi da R511.5 a R511.6 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Finanziamenti e garanzie da parte di un cliente di revisione diverso da una banca o altra istituzione finanziaria³⁰

R511.7 (I) Il soggetto abilitato alla revisione, un soggetto appartenente alla rete, un componente del gruppo di revisione o un suo stretto familiare non deve accettare un finanziamento o una garanzia relativa di un finanziamento da un cliente di revisione diverso da una banca o da altra istituzione finanziaria, a meno che il finanziamento o la garanzia risulti non significativo per:

- (a) il soggetto abilitato alla revisione, il soggetto appartenente alla rete o il soggetto che riceve il finanziamento o la garanzia, come applicabile; e
- (b) il cliente.

SEZIONE 520

RELAZIONI D'AFFARI

³⁰ Per i finanziamenti e garanzie da parte di un cliente di revisione che sia una banca o altra istituzione finanziaria, cfr. art. 149-*quinquies* Regolamento Emittenti.

Introduzione

520.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

520.2 Una stretta relazione d'affari con un cliente di revisione o i suoi amministratori o esponenti della direzione, può generare un rischio derivante da interesse personale o intimidazione. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

R 520.2 (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 d'affari 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.

Ai sensi dell'art. 10, comma 5, D. Lgs. 39/2010, i soggetti di cui al comma 3 dell'art. 10 D. Lgs. 39/2010 (cfr. par. R510.4(I)) non possono partecipare né influenzare in alcun modo l'esito di una revisione legale di un ente sottoposto a revisione se hanno intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione nel periodo di cui al comma 1-*bis* dell'art. 10 D. Lgs. 39/2010, che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale.

Regole e linee guida

Parte generale

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 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 un 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.

Relazioni 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

R520.4 Il soggetto abilitato alla revisione, un soggetto appartenente alla rete, un componente del gruppo di revisione non deve avere una stretta relazione di affari con un cliente di revisione o con i suoi amministratori o esponenti della direzione, tranne se l'eventuale interesse finanziario non sia significativo e la relazione di affari non sia significativa per il cliente di revisione o per i suoi amministratori o esponenti della direzione, per il soggetto abilitato alla revisione, il soggetto appartenente alla rete, o il componente del gruppo di revisione, come applicabile.

520.4 A1(I) Un rischio derivante da interesse personale o intimidazione può sorgere qualora vi sia una relazione di affari stretta tra il cliente di revisione o i suoi amministratori o esponenti della direzione e le persone strettamente legate a un componente del gruppo di revisione.

Investimenti in enti a ristretta base sociale in comune con il cliente di revisione

R520.5 (I) Il soggetto abilitato alla revisione, un soggetto appartenente alla rete, un componente del gruppo di revisione o una persona strettamente legata al componente del gruppo di revisione non deve avere una relazione di affari originata dalla detenzione di interessi finanziari in un ente a ristretta base sociale quando un cliente di revisione o un amministratore del cliente di revisione o un esponente della direzione del cliente di revisione, o un insieme dei soggetti suindicati, detengano interessi finanziari in tale ente, a meno che:

- (a) la relazione di affari non è significativa per il soggetto abilitato alla revisione, il soggetto appartenente alla rete o il singolo individuo, o le persone a esso strettamente legate e il cliente;
- (b) l'investimento nell'interesse finanziario non è significativo per il soggetto o il gruppo di soggetti che lo hanno effettuato;
- (c) l'interesse finanziario detenuto non consente al soggetto o al gruppo di soggetti che ha effettuato l'investimento di controllare l'ente a ristretta base sociale.

L'acquisto di beni o servizi

520.6(I) A1 L'acquisto di beni e servizi da un cliente di revisione da parte del soggetto abilitato alla revisione, del soggetto appartenente alla rete o di un componente del gruppo di revisione, o di una persona a loro strettamente legata, non rappresenta normalmente un rischio per l'indipendenza quando l'operazione viene condotta nell'ambito del normale corso degli affari e a condizioni di mercato. Tuttavia, queste operazioni potrebbero essere di natura ed entità tali da generare un rischio derivante da interesse personale.

520.6 A2 Esempi di azioni che possono eliminare tale rischio derivante da interesse personale includono:

- l'eliminazione o la riduzione dell'entità dell'operazione;
- l'esclusione del soggetto dal gruppo di revisione.

SEZIONE 521 RELAZIONI FAMILIARI E PERSONALI

Introduzione

521.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

521.2 Le relazioni familiari o personali con il personale del cliente possono comportare un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Parte generale

R521.3 (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 personali 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.

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.

Stretto familiare di un componente del gruppo di revisione

521.4 A1 Rischi derivanti da interesse personale, familiarità o intimidazione possono originarsi quando uno stretto familiare di un componente del gruppo di revisione ricopre una posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla situazione finanziaria, sui risultati finanziari o sui flussi di cassa del cliente di revisione.

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

- la posizione ricoperta dallo stretto familiare;
- il ruolo del componente del gruppo di revisione.

521.4 A3 Un esempio di azione che può eliminare tale rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione consiste nell'esclusione del soggetto dal gruppo di revisione.

521.4 A4 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione è l'attribuzione delle responsabilità all'interno del gruppo di revisione in modo tale che il medesimo componente del gruppo non si occupi di quegli aspetti che ricadono tra le responsabilità dello stretto familiare.

R521.5 Un soggetto non deve essere componente del gruppo di revisione nel caso in cui un suo stretto familiare:

- (a) sia un amministratore o un esponente della direzione del cliente di revisione;
- (b) sia un dipendente o collaboratore in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla predisposizione delle scritture contabili o del bilancio del cliente di revisione sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio; ovvero
- (c) abbia ricoperto tali posizioni nell'esercizio cui si riferisce l'incarico di revisione o il bilancio da sottoporre a revisione.

Familiare di un componente del gruppo di revisione

521.6 A1 Un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione sorge quando un familiare di un componente del gruppo di revisione è:

- (a) un amministratore o un esponente della direzione del cliente di revisione; o
- (b) 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.

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

- la natura della relazione tra il componente del gruppo di revisione e il familiare;
- la posizione occupata dal familiare;
- il ruolo del componente del gruppo di revisione.

521.6 A3 Un esempio di azione che può eliminare tale rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione consiste nell'esclusione del soggetto dal gruppo di revisione.

521.6 A4 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione è l'attribuzione delle responsabilità all'interno del gruppo di revisione in modo tale che il medesimo componente del gruppo non si occupi di quegli aspetti che ricadono tra le responsabilità del familiare.

Altre relazioni strette di un componente del gruppo di revisione

R521.7 Un componente del gruppo di revisione deve attivare una consultazione in conformità alle direttive e procedure del soggetto abilitato alla revisione cui appartiene, se intrattiene una relazione stretta con un soggetto, diverso da uno stretto familiare o da un familiare, che è:

- (a) un amministratore o un esponente della direzione del cliente di revisione; o
- (b) 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 sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio.

521.7 A1 I fattori da tenere in considerazione per valutare il livello di un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione generato da tale relazione includono:

- la natura della relazione tra il soggetto e il componente del gruppo di revisione;
- la posizione ricoperta dal soggetto presso il cliente di revisione;
- il ruolo del componente del gruppo di revisione.

521.7 A2 Un esempio di azione che può eliminare tale rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione consiste nell'esclusione del soggetto dal gruppo di revisione

521.7 A3 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione è l'attribuzione delle responsabilità all'interno del gruppo di revisione in modo tale che il medesimo componente del gruppo non si occupi di quegli aspetti che ricadono tra le responsabilità del soggetto con il quale il componente del gruppo di revisione ha una relazione stretta.

Relazioni di partner e di personale professionale del soggetto abilitato alla revisione

R521.8 I partner e i dipendenti o collaboratori del soggetto abilitato alla revisione dovranno attivare la consultazione in conformità alle direttive e procedure del soggetto che esercita la revisione a cui appartengono, qualora siano a conoscenza di relazioni personali o familiari tra:

- (a) un partner o dipendente o collaboratore del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete che non sia un componente del gruppo di revisione; e
- (b) un amministratore o un esponente della direzione del cliente di revisione o un dipendente o un collaboratore in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla predisposizione delle scritture contabili o del bilancio del cliente di revisione.

521.8 A1 I fattori da tenere in considerazione per la valutazione del livello di un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione generato da tali relazioni includono:

- la natura della relazione tra il partner o il dipendente o collaboratore del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete e l'amministratore o l'esponente della direzione o il dipendente o collaboratore del cliente di revisione;
- il livello di interazione tra il partner o il dipendente o collaboratore del soggetto abilitato alla revisione e il gruppo di revisione;
- la posizione del partner o del dipendente o collaboratore all'interno del soggetto abilitato alla revisione;
- la posizione ricoperta dal soggetto presso il cliente di revisione.

521.8 A2 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi derivanti da interesse personale, familiarità o intimidazione includono:

- la ridefinizione delle responsabilità del partner o del dipendente o collaboratore nell'ambito del soggetto abilitato alla revisione o della rete in modo da ridurre ogni potenziale influenza sull'incarico di revisione;
- l'incarico a un soggetto appropriato che non abbia preso parte all'incarico di revisione affinché svolga il riesame del lavoro di revisione pertinente nella fattispecie.

SEZIONE 522

RECENTE ATTIVITA' PROFESSIONALE SVOLTA PRESSO UN CLIENTE DI REVISIONE

Introduzione

522.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

522.2 Possono sorgere rischi derivanti da interesse personale, auto-riesame o familiarità quando un componente del gruppo di revisione ha recentemente ricoperto il ruolo di amministratore, esponente della direzione o dipendente o collaboratore del cliente di revisione. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Parte generale

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.

Servizio prestato nell'esercizio oggetto della relazione di revisione

R522.3 Il gruppo di revisione non deve includere un soggetto che, nell'esercizio oggetto della relazione di revisione:

- (a) abbia agito in qualità di amministratore o esponente della direzione del cliente di revisione; o
- (b) sia stato un dipendente o collaboratore in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla predisposizione delle scritture contabili o del bilancio del cliente di revisione.

Servizio prestato prima dell'esercizio oggetto della relazione di revisione

522.4 A1 Può sorgere un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione se, prima dell'esercizio oggetto della relazione di revisione, un componente del gruppo di revisione:

- (a) abbia agito in qualità di amministratore o esponente della direzione del cliente di revisione; o
- (b) sia stato un dipendente o collaboratore in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla predisposizione delle scritture contabili o del bilancio del cliente di revisione.

Per esempio, tale rischio potrebbe sorgere se una decisione presa o un lavoro effettuato da un componente del gruppo di revisione nel passato, mentre era alle dipendenze del cliente di revisione, siano oggetto di valutazione in un momento successivo nell'ambito dell'incarico di revisione in corso.

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

- la posizione occupata in passato dal componente del gruppo di revisione presso il cliente di revisione;
- il tempo trascorso da quando il componente del gruppo di revisione ha lasciato la posizione presso il cliente di revisione;
- il ruolo del componente del gruppo di revisione.

522.4 A3 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale, auto-riesame o familiarità è incaricare un soggetto appropriato che non ha preso parte alla revisione affinché riesamini il lavoro svolto dal componente del gruppo di revisione.

SEZIONE 523

RUOLO DI AMMINISTRATORE O ESPONENTE DELLA DIREZIONE DI UN CLIENTE DI REVISIONE

Introduzione

523.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

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. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Parte generale

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.

Ruolo di amministratore o esponente della direzione

R523.3 Un partner o un componente del personale professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete non deve assumere il ruolo di amministratore o esponente della direzione di un cliente di revisione.

Funzione di segreteria societaria

R523.4 Un partner o un componente del personale professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete non deve svolgere attività che rientrano nella funzione di segreteria societaria per un cliente di revisione, salvo che:

- (a) ciò sia consentito specificamente dalla normativa locale, dalla normativa o pratica professionale;
- (b) gli amministratori e gli esponenti della direzione si facciano carico di tutte le decisioni pertinenti; e
- (c) gli obblighi e le attività svolte siano limitati a quelli di natura ricorrente e amministrativa, quali predisporre i verbali e curare le dichiarazioni richieste dalla legge.

523.4 A1(I) Il ruolo di segreteria societaria ha implicazioni diverse nei diversi ordinamenti giuridici. Gli obblighi possono variare da: obblighi amministrativi (quali gestione del personale e tenuta dei registri) ad obblighi di diversa tipologia quali assicurarsi che la società rispetti norme o regolamenti o fornire consulenza su aspetti di gestione societaria. Solitamente si considera che tale ruolo implichi un rapporto stretto con l'ente. Pertanto, sorge un rischio se un partner o un componente del personale professionale del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete svolge funzioni di segreteria societaria per un cliente di revisione. (Maggiori informazioni sulla prestazione di servizi non di assurance a un cliente di revisione sono riportate alla Sezione 600, *Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione*)

Nell'ordinamento giuridico italiano non sono previste disposizioni che regolano la funzione di segreteria societaria. I compiti assegnati a tale funzione possono variare da (i) funzioni amministrative, a (ii) funzioni di *compliance* o (iii) attività di consulenza su aspetti di gestione societaria

SEZIONE 524

RAPPORTO DI LAVORO CON UN CLIENTE DI REVISIONE

Introduzione

524.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

524.2 I rapporti di lavoro con un cliente di revisione possono comportare un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

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.

Limitazioni per ex partner o ex componenti del gruppo di revisione

R.524.4 (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.

R524.4 Il soggetto abilitato alla revisione deve assicurarsi che non permanga, anche decorso il periodo di tempo di cui al par. R.524.4 (I) che precede, un legame significativo tra il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete e: a) un ex partner che ha iniziato a lavorare per un cliente di revisione del soggetto abilitato alla revisione; o b) un ex componente del gruppo di revisione che ha iniziato a lavorare per il cliente di revisione, qualora entrambi abbiano iniziato a lavorare per il cliente di revisione nel ruolo di:

- (i) amministratore o esponente della direzione; o
- (ii) 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.

Si ritiene che sussiste un legame significativo tra soggetto abilitato alla revisione o soggetto appartenente alla rete e ex partner o ex componente del gruppo di revisione, se si realizzano le seguenti condizioni:

- (a) l'ex componente del gruppo di revisione o l'ex partner ha diritto a ricevere benefit o altri importi dal soggetto abilitato alla revisione o dal soggetto appartenente alla rete, fatta eccezione per benefit o importi fissi e prestabiliti nell'ambito di accordi definiti; e
- (b) eventuali importi spettanti all'ex componente del gruppo di revisione o all'ex partner sono significativi per il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete; e
- (c) l'ex componente del gruppo di revisione o l'ex partner del soggetto abilitato alla revisione non ha cessato di partecipare, di fatto e in apparenza, all'attività economica o professionale del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete.

524.4 A1 Anche se sono soddisfatte le regole di cui al paragrafo R524.4, può comunque sorgere un rischio derivante da familiarità o intimidazione.

524.4 A2 Un rischio derivante da familiarità o intimidazione può sorgere, inoltre, se un ex partner del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete inizia a lavorare per una società in una delle posizioni descritte al paragrafo 524.3 A1 e la società diventa successivamente un cliente di revisione del soggetto abilitato alla revisione.

524.4 A3 I fattori pertinenti alla valutazione del livello di tali rischi relativamente all'ex partner e all'ex componente del gruppo di lavoro includono:

- la posizione assunta da tali individui presso il cliente di revisione;
- qualunque coinvolgimento che tali individui potranno avere nei rapporti con il gruppo di revisione;
- il tempo trascorso da quando tali individui erano componenti del gruppo di revisione o partner del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete;

- la posizione in passato ricoperta da tali individui nel gruppo di revisione, o nell'ambito del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete. Per esempio, l'eventuale responsabilità in precedenza assunta da tali individui nella ricorrente gestione delle relazioni con gli amministratori e gli esponenti della direzione o con i responsabili delle attività di governance del cliente di revisione.

524.4 A4 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi derivanti da familiarità o intimidazione includono:

- modificare il piano di revisione.
- includere nell'ambito del gruppo di revisione soggetti dotati di pari esperienza rispetto a quella dell'individuo che ha iniziato a lavorare presso il cliente.
- effettuare il riesame, da parte di un soggetto appropriato, del lavoro dell'ex componente del gruppo di revisione.

I componenti del gruppo di revisione instaurano un rapporto di lavoro con un cliente di revisione

R524.5 Il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete deve dotarsi di direttive e procedure che prevedono che i componenti del gruppo di revisione li informino dell'avvio di negoziazioni con il cliente di revisione relative all'instaurazione di un rapporto di lavoro.

524.5 A1 Il rischio derivante da interesse personale sorge quando un componente del gruppo di revisione partecipa a un incarico di revisione pur sapendo che entrerà o potrebbe entrare a far parte della struttura del cliente di revisione in un futuro prossimo.

524.5 A3 Un esempio di azione che può eliminare tale rischio derivante da interesse personale consiste nell'esclusione dell'individuo dal gruppo di revisione.

524.5 A3 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale consiste nel riesame di ogni significativo giudizio professionale espresso dall'individuo interessato in qualità di componente del gruppo di revisione.

I paragrafi da R524.6 a R534.8 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

SEZIONE 525

ASSEGNAZIONE TEMPORANEA DI PERSONALE DEL SOGGETTO ABILITATO ALLA REVISIONE LEGALE

Introduzione

525.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

525.2 L'assegnazione temporanea di personale a un cliente di revisione può generare un rischio derivante da auto-riesame, promozione di interessi del cliente di revisione o familiarità. La presente sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

Parte generale

525.3 A1 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi generati dall'assegnazione temporanea a un cliente di revisione da parte di un soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete includono:

- per quanto riguarda il rischio derivante da auto-riesame:
 - (i) lo svolgimento di uno specifico riesame del lavoro svolto dal personale in prestito al cliente di revisione,
 - (ii) la non attribuzione di compiti di revisione al personale in prestito relativamente a funzioni o attività svolte da detto personale durante l'assegnazione temporanea;
- per quanto riguarda il rischio derivante da familiarità o promozione di interessi del cliente, l'esclusione del personale in assegnazione temporanea dal gruppo di revisione.

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:

- (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.

SEZIONE 540

RAPPORTO PROFESSIONALE DI LUNGA DURATA TRA IL PERSONALE PROFESSIONALE E IL CLIENTE DI REVISIONE

Introduzione

540.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

540.2 Quando un soggetto è coinvolto in un incarico di revisione per un lungo periodo di tempo, possono sorgere rischi derivanti da familiarità e interesse personale. La presente sezione riporta regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze.

Regole e linee guida

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 A2 Un rischio derivante da interesse personale può sorgere a seguito della preoccupazione di interrompere un rapporto professionale di lunga durata o per via di un interesse nel mantenere una stretta relazione personale con un soggetto con funzioni dirigenziali di rilievo o con i responsabili delle attività di governance. Tale rischio può influenzare il giudizio del componente del gruppo di revisione.

540.3 A3 I fattori pertinenti per la valutazione del livello di tale rischio derivante da familiarità o interesse personale includono:

- (a) in relazione al componente del gruppo di revisione:
 - la durata complessiva del rapporto tra tale soggetto e il cliente di revisione, incluso se tale rapporto era già esistente mentre il componente del gruppo operava presso un soggetto abilitato alla revisione precedentemente incaricato della revisione;
 - la durata del periodo in cui il soggetto è stato un componente del team dell'incarico di revisione e la natura dei ruoli svolti;
 - la misura in cui il lavoro del componente del gruppo è diretto, riesaminato e controllato da un soggetto con un livello più alto;
 - la misura in cui il componente del gruppo di revisione, per via del suo livello, è in grado di influenzare il risultato della revisione, per esempio, prendendo decisioni chiave o indirizzando il lavoro di altri componenti del team dell'incarico di revisione;
 - il grado di prossimità della relazione personale del componente del gruppo di revisione con i soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo o con i responsabili delle attività di governance del cliente di revisione;
 - la natura, la frequenza e l'ampiezza delle interazioni tra il componente del gruppo e i soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo o i responsabili delle attività di governance;
- (b) in relazione al cliente di revisione:
 - la natura o complessità degli aspetti contabili e di reporting del cliente di revisione e l'eventuale loro variazione;

- se vi siano state recenti modifiche nei soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo o nei responsabili delle attività di governance;
- se vi siano state modifiche strutturali nell'organizzazione del cliente di revisione che hanno un impatto sulla natura, la frequenza e l'ampiezza delle interazioni che il componente del gruppo di revisione può avere con i soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo o con i responsabili delle attività di governance.

540.3 A4 La combinazione di uno o più fattori può aumentare o ridurre il livello dei rischi. Per esempio, i rischi derivanti da familiarità generati dalla relazione sempre più stretta tra un componente del gruppo di revisione e un soggetto con funzioni dirigenziali di rilievo del cliente di revisione sarebbero ridotti in caso di allontanamento di quest'ultimo.

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.

540.3 A6 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi derivanti da familiarità o interesse personale includono:

- modificare la posizione ricoperta dal soggetto nell'ambito del gruppo di revisione o la natura e l'ampiezza dei compiti che svolge;
- incaricare del riesame del lavoro svolto dal componente del gruppo di revisione un soggetto appropriato che non faceva parte del gruppo di revisione;
- svolgere regolari controlli di qualità dell'incarico a livello interno ed esterno.

R540.4 Qualora il soggetto abilitato alla revisione decida che il livello dei rischi generati può essere gestito unicamente mediante la rotazione del componente del gruppo di revisione, deve stabilire un periodo appropriato durante il quale tale soggetto non deve:

- essere un componente del team dell'incarico di revisione per l'incarico di revisione;
- effettuare il controllo di qualità per l'incarico di revisione; o
- esercitare un'influenza diretta sull'esito dell'incarico di revisione.

Il periodo deve essere di durata sufficiente a consentire la gestione del rischio derivante da familiarità o interesse personale.

I paragrafi da R540.5 a 540.20A1 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

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

SEZIONE 600

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

Introduzione

600.1 I soggetti abilitati alla revisione sono tenuti all'osservanza dei principi fondamentali, ad essere indipendenti e ad applicare il quadro concettuale di cui alla Sezione 120 per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza.

600.2 I soggetti abilitati alla revisione o i soggetti appartenenti alla rete possono prestare ai propri clienti di revisione una serie di servizi non di assurance che risultano coerenti con le proprie capacità e competenze. Fornire servizi non di assurance ai clienti di revisione può generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e rischi per l'indipendenza.

600.3 La presente sezione 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 clienti di revisione. 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. Alcune delle 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 determinate circostanze in quanto i rischi generati non possono essere gestiti applicando misure di salvaguardia.

Regole e linee guida

Parte generale

R600.4 Prima che il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete accetti di svolgere un incarico per la prestazione di servizi non di assurance a un cliente di revisione, occorre stabilire se la prestazione di tali servizi possa costituire un rischio per l'indipendenza.

600.4 A1 Le regole e linee guida della presente sezione aiutano il soggetto abilitato alla revisione ad analizzare alcuni tipi di servizi non di assurance e i relativi rischi che si possono generare se il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete svolge servizi non di assurance per un cliente di revisione.

600.4 A2 Le nuove prassi aziendali, l'evoluzione dei mercati finanziari e i cambiamenti nel settore tecnologico rientrano tra quegli sviluppi che non consentono di stilare un elenco completo dei servizi non di assurance che possono essere forniti ai clienti di revisione. Di conseguenza, il presente Codice non include una lista esaustiva di tutti i servizi non di assurance che possono essere forniti ai clienti di revisione.

La valutazione dei rischi

600.5 A1 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di un rischio generato dalla prestazione di un servizio non di assurance a un cliente di revisione includono:

- 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.

600.5 A2 Le sottosezioni da 601 a 610 includono esempi di ulteriori fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi generati dalla prestazione di servizi non di assurance riportati in tali sottosezioni.

Significatività per il bilancio

600.5 A3 Le sottosezioni da 601 a 610 fanno riferimento alla significatività per il bilancio di un cliente di revisione. Il concetto di significatività nel contesto della revisione contabile è trattato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", e nel contesto della revisione limitata nel principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) n. 2400 (Revised), "Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica"³¹. La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale ed è influenzata da fattori sia quantitativi, sia qualitativi. È influenzata inoltre dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.

Pluralità di servizi non di assurance forniti allo stesso cliente di revisione

³¹ I principi internazionali sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) non fanno parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

600.5 A4 Il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete può fornire a un cliente di revisione una pluralità di servizi non di assurance. In tali circostanze la considerazione dell'effetto combinato dei rischi generati dalla prestazione di tali servizi è rilevante per la valutazione dei rischi da parte del soggetto abilitato alla revisione.

La gestione dei rischi

600.6 A1 Le sottosezioni da 601 a 610 includono esempi di azioni, comprese misure di salvaguardia, che possono consentire la gestione dei rischi per l'indipendenza generati dalla prestazione di tali servizi non di assurance quando i rischi non sono contenuti entro un livello accettabile. Tali esempi non sono esaustivi.

600.6 A2 Alcune delle sottosezioni includono regole che vietano esplicitamente al soggetto abilitato alla revisione o al soggetto appartenente alla rete di svolgere taluni servizi per un cliente di revisione in determinate circostanze in quanto i rischi generati non possono essere gestiti applicando misure di salvaguardia.

600.6 A3 Il paragrafo 120.10 A2 include una descrizione delle misure di salvaguardia. Riguardo alla prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione, le misure di salvaguardia sono azioni che il soggetto abilitato alla revisione adotta, singolarmente o in combinazione tra loro, per ridurre i rischi per l'indipendenza entro un livello accettabile. In alcune situazioni, quando un rischio si genera con lo svolgimento di un servizio non di assurance per un cliente di revisione, possono non essere disponibili misure di salvaguardia. In tali situazioni, l'applicazione del quadro concettuale riportato alla Sezione 120 richiede al soggetto abilitato alla revisione di rifiutare o interrompere il servizio non di assurance o l'incarico di revisione.

Divieto di assunzione di responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione

R600.7 Il soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.

600.7 A1 Tra le responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione figurano il controllo, la guida e l'indirizzo dell'ente, compresa l'assunzione di decisioni in materia di acquisizioni, allocazione e controllo delle risorse umane, delle risorse tecnologiche, delle risorse finanziarie, dei beni materiali e immateriali.

600.7 A2 Fornire 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. Inoltre, 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.

600.7 A3 Stabilire se un'attività rientri tra le responsabilità degli amministratori e degli esponenti della direzione dipende dalle circostanze e richiede l'esercizio del giudizio professionale. Esempi di attività che rientrano tra le responsabilità di tali soggetti sono:

- la definizione delle politiche e degli obiettivi strategici;
- l'assunzione o il licenziamento di dipendenti;
- la direzione e l'assunzione della responsabilità dei comportamenti dei dipendenti in relazione al loro lavoro svolto per l'ente;
- l'autorizzazione delle operazioni;
- il controllo o la gestione di conti correnti bancari o investimenti;
- le decisioni relative a quali suggerimenti presentati dal soggetto abilitato alla revisione o dal soggetto appartenente alla rete o da altri soggetti terzi debbano essere attuati;
- la comunicazione ai responsabili delle attività di governance per conto degli amministratori o esponenti della direzione;
- l'assunzione di responsabilità in merito:

- alla predisposizione e presentazione veritiera e corretta del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- alla progettazione, alla realizzazione e al funzionamento del sistema di controllo interno.

600.7 A4 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 (cfr. parr. da R600.7 a 600.7 A3).

R600.8 Al fine di 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. Ciò include accertare che gli amministratori o gli esponenti della direzione del cliente:

- (a) designino un soggetto in possesso delle capacità, delle conoscenze e dell'esperienza adeguate per assumersi la piena responsabilità delle decisioni del cliente e della supervisione dei servizi; tale soggetto, preferibilmente scelto tra soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo, avrà una comprensione:
 - (i) degli obiettivi, della natura e dei risultati dei servizi; e
 - (ii) delle rispettive responsabilità del cliente e del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete.
- (b) svolgano una supervisione dei servizi e valutino l'adeguatezza dei risultati del servizio svolto per le finalità del cliente;
- (c) si assumano la responsabilità delle conseguenti azioni da intraprendere.

I paragrafi R.600.9 e R600.10 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

SOTTOSEZIONE 601 - SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ

Introduzione

601.1 La prestazione di servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità per un cliente di revisione può generare un rischio derivante da auto-riesame.

601.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire al cliente di revisione i servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità.

Regole e linee guida

601.3 A1 I servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità includono una vasta gamma di servizi tra i quali:

- tenuta delle scritture contabili e redazione del bilancio;
- registrazione delle operazioni;
- servizi di elaborazione paghe.

601.3 A2 Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale responsabilità include:

- la scelta dei principi contabili e del trattamento contabile in conformità a tali principi;
- la redazione o la modifica dei documenti di supporto e dei dati di origine, in formato elettronico o altro formato, volti a costituire elementi probativi di un'operazione. Per esempio:
 - ordini d'acquisto;
 - dati relativi a paghe e stipendi;
 - ordini dei clienti;
- la creazione o la modifica delle scritture contabili;
- la scelta o l'approvazione della classificazione contabile delle operazioni.

601.3 A3 Il processo di revisione necessita, in ogni caso, di comunicazioni reciproche tra il soggetto abilitato alla revisione e gli amministratori e gli esponenti della direzione del cliente di revisione, che può riguardare:

- l'applicazione di principi o criteri contabili e gli obblighi di informativa di bilancio;
- la valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo sui processi contabili e di bilancio e i metodi utilizzati per determinare gli importi delle attività e delle passività appostati;
- la proposta di rettifica delle scritture contabili.

Tali attività sono considerate parte integrante del processo di revisione e, solitamente, non rappresentano un rischio purché il cliente sia responsabile delle decisioni relative alla redazione delle scritture contabili e del bilancio.

601.3 A4 Il cliente può inoltre richiedere il supporto tecnico in ordine ad aspetti come la risoluzione di problematiche di riconciliazione di poste contabili o l'analisi e la raccolta delle informazioni per gli obblighi di reportistica. Il cliente può anche richiedere un supporto tecnico su problematiche contabili quali la transizione del bilancio da un quadro normativo sull'informazione finanziaria a un altro. Di seguito si riportano alcuni esempi:

- uniformarsi ai principi contabili del gruppo;
- adottare un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria, come i principi contabili internazionali.

Di regola, questi servizi non rappresentano un rischio, a condizione che né il soggetto abilitato alla revisione né il soggetto appartenente alla rete assumano decisioni di competenza degli amministratori o degli esponenti della direzione del cliente.

Servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità di natura routinaria o che comportano registrazioni contabili meccaniche

601.4 A1 I servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità di natura routinaria o che comportano registrazioni contabili meccaniche richiedono un giudizio professionale limitato o non richiedono un giudizio professionale. Alcuni esempi di tali servizi sono:

- la predisposizione di calcoli o resoconti su buste paga e stipendi basata su dati provenienti dal cliente soggetti all'approvazione e al pagamento da parte del cliente;
- la registrazione delle operazioni ricorrenti i cui importi siano facilmente determinabili da documenti di supporto o dati di origine, quali addebiti di utenze la cui appropriata classificazione contabile è stata stabilita o approvata dal cliente;
- il calcolo dell'ammortamento sulle immobilizzazioni quando il cliente stabilisce il principio contabile e le stime di vita utile e valori residui;
- l'imputazione delle operazioni codificate dal cliente in contabilità generale;
- l'imputazione delle scritture approvate dal cliente nel bilancio di verifica;
- la predisposizione del bilancio sulla base delle informazioni contenute nel bilancio di verifica approvato dal cliente e la predisposizione delle note relative basate su registrazioni approvate dal cliente.

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:

- (a) i servizi siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche; e
- (b) il soggetto abilitato alla revisione gestisca eventuali rischi generati dalla prestazione di tali servizi che non sono contenuti entro un livello accettabile.

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:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;
- incaricare un soggetto appropriato non coinvolto nell'incarico di riesaminare l'incarico di revisione o il servizio non di assurance svolto.

I paragrafi R.601.6 e R.601.7 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

SOTTOSEZIONE 602 –SERVIZI AMMINISTRATIVI

Introduzione

602.1 Fornire servizi amministrativi a un cliente di revisione non rappresenta normalmente un rischio per l'indipendenza del revisore.

602.2 Oltre alle specifiche linee guida della presente sottosezione, le regole e le linee guida di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale quando si forniscono servizi amministrativi.

Linee guida

602.3 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.

602.3 A2 Tra questi servizi figurano:

- servizi di elaborazione di testi;
- predisposizione di moduli amministrativi o legali che il cliente deve approvare;
- presentazione di tali moduli come da indicazioni del cliente;
- monitoraggio delle date per la presentazione dei moduli e avvertimento al cliente di tali scadenze.

SOTTOSEZIONE 603 - SERVIZI DI VALUTAZIONE

Introduzione

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

603.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire servizi di valutazione a un cliente di revisione. La presente sottosezione include regole che vietano ai soggetti abilitati alla revisione e ai soggetti appartenenti alla rete di svolgere taluni servizi di valutazione per i clienti di revisione in determinate circostanze poiché i rischi generati non possono essere gestiti applicando le misure di salvaguardia.

Regole e linee guida

603.3 A1 Una valutazione comporta la formulazione di assunzioni relative agli sviluppi futuri, l'adozione di metodologie e tecniche appropriate e la combinazione di entrambe al fine di individuare un determinato valore, o un intervallo di valori, relativi a un'attività, una passività o un'azienda nel suo complesso.

603.3 A2 Se ad un soggetto abilitato alla revisione o a un soggetto appartenente alla rete viene richiesto di effettuare una valutazione al fine di assistere un cliente di revisione nell'ambito di adempimenti o pianificazioni fiscali e i risultati della valutazione non hanno un effetto diretto sul bilancio, si applicano le linee guida previste dai paragrafi da 604.9 A1 a 604.9 A5 relative a tali servizi.

603.3 A3 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di un rischio derivante da auto riesame o da promozione degli interessi del cliente generato dallo svolgimento di servizi di valutazione per un cliente di revisione includono:

- l'utilizzo e la finalità della relazione di valutazione;
- se la relazione di valutazione sarà resa pubblica;
- il grado di coinvolgimento del cliente nella fase di determinazione e approvazione della metodologia di valutazione e in altri aspetti significativi di valutazione;

- il grado di soggettività nella determinazione del valore nel caso di valutazioni che prevedono metodologie standard o predefinite;
- se la valutazione avrà un effetto significativo sul bilancio;
- l'estensione e la chiarezza dell'informativa di bilancio relativa alla valutazione;
- il grado di dipendenza da eventi futuri di natura tale da poter causare una significativa volatilità intrinseca negli elementi presi a riferimento per la valutazione.

603.3 A4 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame.

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:

- (a) la valutazione presenta un significativo grado di soggettività; e
- (b) la valutazione ha un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime il proprio giudizio.

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.

Il paragrafo R603.5 è lasciato intenzionalmente in bianco.

SOTTOSEZIONE 604 - SERVIZI FISCALI

Introduzione

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

604.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire servizi fiscali a un cliente di revisione. La presente sottosezione include regole che vietano ai soggetti abilitati alla revisione e ai soggetti appartenenti alla rete di svolgere taluni servizi fiscali per i clienti di revisione in determinate circostanze poiché i rischi generati non possono essere gestiti applicando le misure di salvaguardia.

Regole e linee guida

604.3 A1 I servizi fiscali comprendono una vasta gamma di servizi, che includono attività quali:

- predisposizione della dichiarazione dei redditi;
- calcolo delle imposte ai fini della predisposizione di scritture contabili;
- pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale;
- servizi fiscali che comportano valutazioni;
- assistenza nella risoluzione di controversie fiscali.

Sebbene la presente sottosezione tratti separatamente ognuno dei servizi fiscali sopra elencati, nella pratica queste attività sono spesso correlate tra loro.

604.3 A2 I fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi generati fornendo servizi fiscali a un cliente di revisione includono:

- 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.

Predisposizione della dichiarazione dei redditi

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

604.4 A2 I servizi relativi alla predisposizione della dichiarazione dei redditi comportano:

- la prestazione ai clienti di assistenza nel rispetto dei propri obblighi fiscali tramite la predisposizione e la compilazione di informazioni che comprendono l'importo dell'onere fiscale (di norma utilizzando moduli standard) da dichiarare all'amministrazione finanziaria competente;
- le consulenze sul trattamento di operazioni pregresse nella dichiarazione dei redditi e la risposta, per conto del cliente di revisione, alle richieste di informazioni integrative e analisi da parte dell'amministrazione finanziaria (per esempio, spiegazioni e supporto tecnico in ordine alla metodologia adottata).

604.4 A3 I servizi di predisposizione della dichiarazione dei redditi si basano solitamente su informazioni storiche e comportano, principalmente, l'analisi e la presentazione di tali informazioni storiche in conformità alla normativa fiscale vigente, compresi i precedenti e la prassi consolidata. Inoltre, le dichiarazioni dei redditi sono soggette a processi di controllo e/o accertamento ritenuti opportuni da parte dell'amministrazione finanziaria.

Calcolo delle imposte ai fini della predisposizione di scritture contabili

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.

604.5 A2 Oltre ai fattori di cui al paragrafo 604.3 A2, un fattore rilevante per la valutazione del livello di un rischio nel predisporre tali calcoli per un cliente di revisione è se il calcolo possa avere un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio.

604.5 A3 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di tale rischio derivante da auto riesame, includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati.

I paragrafi R604.6 e R.604. A1 sono lasciati intenzionalmente in bianco.

Pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale

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.

604.7 A2 I servizi di pianificazione fiscale e gli altri servizi di consulenza fiscale comprendono una vasta gamma di servizi, quali per esempio le consulenze al cliente su come organizzare le proprie attività in maniera efficiente da un punto di vista fiscale o sull'applicazione di una nuova normativa fiscale.

604.7 A3 Oltre al paragrafo 604.3 A2, i fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente generati dalla prestazione di servizi di pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale ai clienti di revisione includono:

- il grado di soggettività connesso alla determinazione del trattamento appropriato in bilancio conseguente alla consulenza fiscale;
- la circostanza che il trattamento fiscale sia supportato da un interpello all'amministrazione finanziaria riguardante un caso specifico o sia stato comunque oggetto di chiarimento da parte dell'amministrazione finanziaria prima della predisposizione del bilancio.

Per esempio, se il contenuto della consulenza relativa alla pianificazione fiscale e agli altri servizi di consulenza fiscale:

- è chiaramente supportato dall'amministrazione finanziaria o da altri precedenti;
- costituisce una prassi consolidata;

- si basa sulla legislazione fiscale, con conseguente elevata probabilità di conferma da parte dell'amministrazione fiscale.
- la misura in cui il risultato della consulenza fiscale ha un effetto significativo sul bilancio;
- la circostanza che l'efficacia della consulenza fiscale dipende dal trattamento contabile o dalla rappresentazione in bilancio se sussistono dubbi circa la correttezza degli stessi rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

604.7 A4 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di tali rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame;
- acquisire un chiarimento preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria può consentire la gestione dei rischi derivanti 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.

Servizi fiscali che comportano valutazioni

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.

604.9 A2 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete può svolgere una valutazione unicamente a fini fiscali, i cui risultati non hanno un impatto diretto sul bilancio (vale a dire quando (a) il bilancio risente esclusivamente della contabilizzazione degli effetti fiscali derivanti dalla valutazione o (b) il bilancio risente comunque degli effetti della valutazione, non limitatamente all'iscrizione contabile delle poste fiscali, ad esempio nel caso in cui la valutazione porta alla rivalutazione di cespiti). Non sorgono normalmente rischi per l'indipendenza quando l'effetto dei risultati della valutazione sul bilancio non è significativo oppure la valutazione è soggetta a una verifica esterna da parte dell'amministrazione finanziaria o da altra autorità.

604.9 A3 Se la valutazione svolta unicamente a fini fiscali non è soggetta a una verifica esterna e l'effetto non è significativo per il bilancio, oltre al paragrafo 604.3 A2, i seguenti fattori sono rilevanti per la valutazione del livello di rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente generati fornendo tali servizi a un cliente di revisione:

- il grado di supporto fornito dalla normativa fiscale, dalla giurisprudenza o da una prassi consolidata alla metodologia di valutazione;
- il grado di soggettività nella valutazione;
- l'affidabilità e l'ampiezza del perimetro dei dati sottostanti alla valutazione.

604.9 A4 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;

- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame;
- acquisire un chiarimento preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

604.9 A5 Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete può inoltre svolgere una valutazione fiscale al fine di assistere un cliente di revisione nell'espletamento di adempimenti o pianificazioni fiscali laddove i risultati della valutazione hanno un effetto diretto sul bilancio. In situazioni di questo tipo, si applicano le regole e le linee guida riportate alla sottosezione 603 relative ai servizi di valutazione.

Assistenza nella risoluzione di controversie fiscali

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.

604.10 A2 Una controversia fiscale si può concretizzare quando dopo la notifica ad un cliente di revisione da parte dell'autorità fiscale della contestazione di un trattamento fiscale, l'autorità fiscale stessa o il cliente di revisione si rivolgono alla Commissione tributaria per la definizione della controversia.

604.10 A3 Oltre al paragrafo 604.3 A2, i fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente generati prestando assistenza a un cliente di revisione nella risoluzione di una controversia fiscale includono:

- il ruolo degli amministratori e degli esponenti della direzione nella risoluzione della controversia;
- la rilevanza degli esiti della controversia sul bilancio sottoposto a revisione;
- il sorgere della controversia sulla questione oggetto della consulenza prestata;
- il grado di supporto fornito dalla normativa fiscale, dalla giurisprudenza o da una prassi consolidata alla questione oggetto della controversia;
- la circostanza che il processo si svolga in pubblica udienza.

604.10 A4 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame.

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.

604.11 A2 (I) Nell'ordinamento nazionale, in tale contesto, per "tribunale" si intendono i gradi del processo tributario, nonché i gradi del processo civile/penale qualora, in dette sedi, ci siano contestazioni inerenti i profili fiscali.

SOTTOSEZIONE 605 -SERVIZI DI REVISIONE INTERNA (C.D. INTERNAL AUDIT)

Introduzione

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

605.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire servizi di revisione interna a un cliente di revisione.

Regole e linee guida

605.3 A1 I servizi di revisione interna comportano l'assistenza del cliente di revisione nello svolgimento delle proprie attività di revisione interna. Le attività di revisione interna includono, tra le altre:

- monitoraggio dei controlli interni, vale a dire riesame dei controlli, monitoraggio del loro funzionamento e proposte di miglioramento;
- esame delle informazioni finanziarie e gestionali mediante:
 - riesame delle modalità utilizzate per identificare, valutare, classificare e comunicare le informazioni finanziarie e gestionali;
 - verifiche specifiche su singole voci, compresi test di dettaglio su operazioni, saldi e procedure;
- riesame dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia delle attività operative, comprese le attività non finanziarie;
- verifica del rispetto di:
 - leggi, regolamenti e altre disposizioni vincolanti;
 - procedure organizzative, direttive e altre disposizioni interne.

605.3 A2 La finalità e gli obiettivi delle attività di revisione interna possono essere di varia natura e dipendono dalla dimensione e dalla struttura dell'ente e dalle responsabilità degli amministratori e degli esponenti della direzione, nonché dei responsabili dell'attività di governance.

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.

605.4 A2 Tra gli esempi di servizi di revisione interna che comportano l'assunzione una responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione figurano:

- la definizione degli obiettivi e/o delle linee di indirizzo strategico delle attività di revisione interna;
- la direzione e l'assunzione della responsabilità delle azioni del personale assegnato alla funzione di revisione interna dell'ente;
- la decisione di quali raccomandazioni derivanti dalle attività di revisione interna implementare;
- la comunicazione dei risultati delle attività di revisione interna ai responsabili dell'attività di governance per conto degli amministratori e degli esponenti della direzione;
- lo svolgimento di procedure che sono parte integrante dei controlli interni, quali ad esempio ridefinire e approvare cambiamenti nei diritti di accesso a dati e informazioni;
- l'assunzione della responsabilità della progettazione, della realizzazione, del monitoraggio e del funzionamento del sistema di controllo interno;
- lo svolgimento in outsourcing di servizi di revisione interna, comprensivi dell'intera funzione di revisione interna o di una parte considerevole di essa, quando il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete stabilisce gli obiettivi delle attività di revisione interna assumendosi in tal modo la responsabilità di uno o più degli aspetti elencati in precedenza.

605.4 A3 Quando il soggetto abilitato alla revisione utilizza il lavoro della funzione di revisione interna in un incarico di revisione, i principi di revisione internazionale (ISA Italia) richiedono lo svolgimento di procedure per la valutazione dell'adeguatezza di tale lavoro⁽³²⁾. Analogamente, quando il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete accetta un incarico per la prestazione di servizi di revisione interna a un cliente di revisione, i risultati di tali servizi potranno essere utilizzati per lo svolgimento della revisione esterna. Questo genera un rischio derivante da auto riesame perché è possibile che il gruppo di revisione utilizzerà i risultati del servizio di revisione interna ai fini dell'incarico di revisione senza:

- (a) valutare adeguatamente tali risultati;
- (b) esercitare lo stesso livello di scetticismo professionale che sarebbe stato esercitato se il lavoro di revisione interna fosse stato svolto da soggetti che non fanno parte del soggetto abilitato alla revisione.

605.4 A4 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di tale rischio derivante da auto riesame includono:

- la significatività delle relative poste di bilancio;
- il rischio di errore nelle asserzioni relative a quelle poste di bilancio;
- il grado di affidamento che il gruppo di revisione riporrà nell'attività oggetto del servizio di revisione interna, incluso il grado di affidamento che il gruppo riporrà in tale attività nel corso della revisione esterna.

605.4 A5 Un esempio di un'azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da auto riesame è incaricare dello svolgimento del servizio professionisti che non hanno fatto parte del gruppo di revisione.

Il paragrafo R605.5 è lasciato intenzionalmente in bianco.

SOTTOSEZIONE 606 - SERVIZI RELATIVI AI SISTEMI INFORMATIVI (“SERVIZI IT”)

Introduzione

³² Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 “Utilizzo del lavoro dei revisori interni”, par. 26(i), ove si prevede che in relazione all'utilizzo da parte del soggetto abilitato alla revisione dell'assistenza diretta della funzione di revisione interna “*rileva la previsione contenuta nell'art. 10, comma 5, D. Lgs. 39/2010. Alla luce di tale norma, l'utilizzo da parte dei revisori esterni dell'assistenza diretta dei revisori interni non risulta compatibile con il vigente framework normativo italiano*”.

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

606.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire servizi IT a un cliente di revisione.

Regole e linee guida

606.3 A1 I servizi IT comprendono la progettazione o la realizzazione di sistemi hardware o software. I sistemi IT possono:

- (a) aggregare dati di base;
- (b) costituire parte dei controlli interni sull'informativa finanziaria; o
- (c) produrre informazioni che hanno un effetto sulle scritture contabili o sul bilancio, inclusa la relativa informativa.

Tuttavia, i sistemi IT possono includere anche aspetti che non riguardano le scritture contabili, né i controlli interni sull'informativa finanziaria o sul bilancio del cliente.

606.3 A2 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. Solitamente non generano rischi, purché il personale del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete non assuma una responsabilità propria degli amministratori o degli esponenti della direzione, i seguenti servizi IT forniti a un cliente di revisione:

- (a) la progettazione o realizzazione di sistemi IT che non sono collegati ai controlli interni sull'informativa finanziaria;
- (b) la progettazione o realizzazione di sistemi IT che non producono informazioni che costituiscono una parte significativa delle scritture contabili o del bilancio;
- (c) la personalizzazione di software standard per l'informativa finanziaria, che non sono stati sviluppati dal soggetto abilitato alla revisione o dal soggetto appartenente alla rete, quando detta personalizzazione non risulta significativa;
- (d) la valutazione e formulazione di raccomandazioni relative a un sistema IT progettato, realizzato o gestito da parte di un altro fornitore di servizi o dal cliente.

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.

606.4 A1 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di un rischio derivante da auto riesame generato fornendo servizi IT a un cliente di revisione includono:

- la natura del servizio;
- la natura dei sistemi IT e la misura in cui questi influiscono o interagiscono con le scritture contabili o il bilancio del cliente;
- il grado di affidamento riposto nell'ambito dell'attività di revisione su un determinato sistema IT.

606.4 A2 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da auto riesame è incaricare dello svolgimento del servizio professionisti che non hanno fatto parte del gruppo di revisione.

Il paragrafo R606.5 è lasciato intenzionalmente in bianco.

SOTTOSEZIONE 607 - SERVIZI DI ASSISTENZA NELL'AMBITO DI UN CONTENZIOSO

Introduzione

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.

607.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire servizi di assistenza nell'ambito di un contenzioso a un cliente di revisione.

Linee guida

607.3 A1 I servizi di assistenza nell'ambito di un contenzioso possono includere attività quali:

- assistenza nella gestione e nel reperimento di documenti;
- attività di consulenza, quali incarichi di consulente tecnico;
- incarichi per la quantificazione dei danni o di altri importi che potrebbero dover essere corrisposti o ricevuti all'esito del contenzioso o di altre controversie legali.

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.

607.3 A3 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente è incaricare dello svolgimento del servizio un professionista che non ha fatto parte del gruppo di revisione.

607.3 Se il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete fornisce a un cliente di revisione un servizio di assistenza nell'ambito di un contenzioso e il servizio reso comporta la stima dei danni o di altri importi che hanno un effetto sul bilancio sottoposto a revisione, si applicano le regole e linee guida incluse nella sottosezione 603 in materia di servizi di valutazione.

SOTTOSEZIONE 608 - SERVIZI LEGALI

Introduzione

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.

608.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire servizi legali a un cliente di revisione. La presente sottosezione include regole che vietano ai soggetti abilitati alla revisione e ai soggetti appartenenti alla rete di svolgere taluni servizi legali per i clienti di revisione in determinate circostanze poiché i rischi generati non possono essere gestiti applicando le misure di salvaguardia.

Regole e linee guida

608.3 A1 Per servizi legali si intendono quei servizi che possono essere prestati soltanto da soggetti che:

- hanno completato un adeguato percorso formativo per lo svolgimento della consulenza legale; o
- sono ammessi al patrocinio legale avanti le giurisdizioni competenti nelle quali i servizi sono resi.

Svolgere attività di consulenza

608.4 A1 A seconda dell'ordinamento giuridico, i servizi di consulenza legale possono comprendere una vasta e diversificata gamma di aree, che possono includere servizi di consulenza societaria e commerciale, per i clienti di revisione, quali:

- supporto nella redazione di contratti;
- supporto al cliente di revisione nello svolgimento di un'operazione;
- fusioni e acquisizioni;
- supporto e assistenza all'ufficio legale interno di un cliente di revisione;
- due diligence legale e ristrutturazione.

608.4 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 consulenza legale a un cliente di revisione includono:

- l'impatto sul bilancio del cliente della problematica specifica oggetto del servizio prestato;
- la complessità della problematica legale e il grado di giudizio necessario per fornire il servizio.

608.4 A3 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione del rischio derivante da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame.

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.

608.5 A1 La posizione di responsabile degli affari legali è solitamente ricoperta da soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo e implica l'assunzione di una responsabilità generale in relazione agli affari legali di una società.

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.

608.6 A1 Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per gestire un rischio derivante da auto riesame generato dalla promozione degli interessi di un cliente di revisione quando gli importi coinvolti non siano rilevanti per il bilancio sottoposto a revisione, includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati.

SOTTOSEZIONE 609 - SERVIZI DI RICERCA DEL PERSONALE

Introduzione

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.

609.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire servizi di ricerca di personale a un cliente di revisione. La presente sottosezione include regole che vietano ai soggetti abilitati alla revisione e ai soggetti appartenenti alla rete di svolgere taluni servizi di ricerca di personale per i clienti di revisione in determinate circostanze poiché i rischi generati non possono essere gestiti applicando le misure di salvaguardia.

Regole e linee guida

609.3 A1 I servizi di ricerca di personale possono includere attività quali:

- elaborare una job description;
- elaborare un processo di identificazione e selezione dei potenziali candidati;
- ricercare candidati;
- vagliare i potenziali candidati per il ruolo:
 - riesaminando le qualifiche o competenze professionali dei candidati e verificandone l'idoneità per ricoprire la posizione;
 - effettuando controlli sulle referenze dei candidati;
 - effettuando colloqui e selezionando i candidati idonei valutandone le competenze.
- stabilire le condizioni del rapporto di lavoro e negoziarne dettagli quali lo stipendio, l'orario di lavoro e altre forme di remunerazione.

609.3 A2 Il paragrafo R600.7 preclude a un soggetto abilitato alla revisione o a un soggetto appartenente alla rete la possibilità di assumersi una responsabilità degli amministratori e degli esponenti della direzione. Solitamente non genera rischi, purché il personale del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete non assuma alcuna decisione di competenza degli amministratori o degli esponenti della direzione, la prestazione dei seguenti servizi:

- l'esame delle qualifiche professionali di alcuni candidati e la loro adeguatezza rispetto alla posizione ricercata;
- effettuare colloqui e valutare le competenze del candidato per posizioni contabili, amministrative o di controllo.

R605.4 Il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete può fornire servizi di ricerca del personale a un cliente di revisione quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- (a) il cliente attribuisce a un dipendente qualificato, preferibilmente un soggetto con funzioni dirigenziali di rilievo, le responsabilità delle decisioni relative all'assunzione del candidato per ricoprire la posizione; e
- (b) il cliente assume tutte le decisioni relative al processo di assunzione del candidato per ricoprire la posizione, incluso:
 - determinare l'adeguatezza dei possibili candidati e selezionare quelli più adatti a ricoprire la posizione;
 - stabilire le condizioni del rapporto di lavoro e negoziarne dettagli quali lo stipendio, l'orario di lavoro e altre forme di remunerazione.

609.5 A1 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di rischi derivanti da interesse personale, familiarità o intimidazione connessi alla prestazione di servizi di ricerca di personale a un cliente di revisione includono:

- la natura del supporto richiesto;
- la funzione che verrà ricoperta dal soggetto da selezionare;
- gli eventuali conflitti di interessi o relazioni che possono esistere tra i candidati e il soggetto abilitato alla revisione che fornisce la consulenza o il servizio.

609.5 A2 Un esempio di azione che può rappresentare una misura di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione è incaricare dello svolgimento del servizio professionisti che non hanno fatto parte del gruppo di revisione.

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.

SOTTOSEZIONE 610 - SERVIZI LEGATI AL FINANZIAMENTO, ALLA STRUTTURA E ALLA ALLOCAZIONE DEL CAPITALE, ALLA STRATEGIA DI INVESTIMENTO (C.D. CORPORATE FINANCE)

Introduzione

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.

610.2 Oltre alle specifiche regole e linee guida della presente sottosezione, quelle di cui ai paragrafi da 600.1 a R600.8 sono pertinenti all'applicazione del quadro concettuale nel fornire servizi di corporate finance a un cliente di revisione. La presente sottosezione include regole che vietano ai soggetti abilitati alla revisione e ai soggetti appartenenti alla rete lo svolgimento di determinati servizi di corporate finance ai clienti di revisione in determinate circostanze in quanto i rischi generati non possono essere gestiti applicando misure di salvaguardia.

Regole e linee guida

610.3 A1 Esempi di servizi di corporate finance che possono generare un rischio derivante da auto riesame o promozione degli interessi del cliente includono:

- assistenza nell'elaborazione di strategie aziendali;
- identificazione di potenziali società da acquisire;
- consulenze relative a operazioni di cessione;
- assistenza per raccolta di finanziamenti;
- consulenza in materia di strutturazione;
- prestazione di consulenza in materia di strutturazione di operazioni di corporate finance o di accordi di finanziamento, che avranno un effetto diretto sugli importi che saranno indicati nel bilancio sottoposto a revisione.

610.3 A2 I fattori rilevanti per la valutazione del livello di tali rischi generati fornendo servizi di corporate finance a un cliente di revisione includono:

- il grado di soggettività connesso alla determinazione del trattamento appropriato in bilancio di una posta contabile;
- la misura in cui:
 - il risultato della consulenza di corporate finance ha un effetto diretto su importi contabilizzati nel bilancio;
 - detti importi sono rilevanti per il bilancio.
- la dipendenza dell'efficacia della consulenza di corporate finance dal trattamento contabile o dalla rappresentazione in bilancio, se sussistono dubbi circa la correttezza degli stessi rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

610.3 A3Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame.

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.