



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

# **DEONTOLOGIA ED INDIPENDENZA DEL REVISORE LEGALE**

**RICCARDO LOSI**



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



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



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



# LA PUBBLICAZIONE DEL CODICE ITALIANO DI ETICA

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



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

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



L' art. 9-bis, comma 2 del D.Lgs 39/2010, stabilisce, tra l'altro, che "I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi".



## Il Codice Italiano di Etica

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





## LA CONVENZIONE: SOGGETTI CHE HANNO PARTECIPATO

Associazione Italiana Revisori Contabili  
(Assirevi);

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

Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL)

❖ congiuntamente a

MEF e CONSOB



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



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

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



## Struttura del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

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



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



■

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





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

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





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



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

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



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

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



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



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

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



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