



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia, 12 novembre 2025

COMMISSIONI CONSULTIVE COLLEGIO SINDACALE REVISIONE LEGALE E COLLEGIO SINDACALE CONTROLLI DI LEGALITA' E MODELLO 231

**LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI DELLE
PMI:
PRINCIPI GENERALI E NOVITA' 2025**

**Il codice italiano di etica ed indipendenza:
indicazioni del Cndcec**

Relatore: Dott. Severino Gritti



CONTESTO E FINALITA'

Il nuovo **Codice Italiano di Etica e Indipendenza** è stato adottato con Determina **MEF-RGS-RR 127/2023** (che integra e sostituisce il precedente codice del 2018), ispirandosi al **Codice Etico IESBA** e ne riprende la struttura adattandola al contesto italiano, con un rafforzamento dell'approccio «basato sui principi».

Esso è rivolto ai **soggetti abilitati alla revisione legale dei conti** e rappresenta un pilastro del quadro normativo e regolamentare per la professione.

STRUTTURA DEL CODICE E AMBITO DI APPLICAZIONE

Il codice italiano rappresenta la traduzione dalle seguenti parti dello IESBA:

- **Parte 1-** Conformità al codice, principi fondamentali e quadro concettuale di riferimento applicabile a tutti i soggetti abilitati alla revisione;
- **Parte 3-** Regole per i soggetti abilitati alla revisione, facendo riferimento ai rischi di non conformità ai principi deontologici, durante lo svolgimento di un incarico;
- **Parte 4A-** Indipendenza per incarichi di revisione e revisione limitata.

È riconosciuta come parte della struttura globale, anche la **Parte 4B-** Indipendenza per altri incarichi di *assurance* contenuta nello IESBA, ma non è sviluppata nel testo italiano.

L'ambito di applicazione riguarda la revisione legale, la revisione limitata e le attestazioni non finanziarie.



PRINCIPI DEONTOLOGICI FONDAMENTALI

I principi deontologici fondamentali che devono essere osservati nella revisione sono:

- **Integrità** – il revisore deve essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali;
- **Obiettività** – il soggetto abilitato non deve avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale;
- **Formazione competenza e diligenza professionale** – la formazione è continua, è pertanto necessario che le conoscenze oltre che raggiunte siano mantenute per garantire al cliente competenza e professionalità;
- **Riservatezza** – è necessario rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale;
- **Comportamento professionale** – è obbligo del revisore rispettare tutte le leggi e i regolamenti applicabili al caso concreto.

La violazione anche di uno solo di essi può compromettere l'intera indipendenza del revisore.



SCETTICISMO PROFESSIONALE

Ai sensi dell'art. 9 D.Lgs. 39/2010, è stato introdotto il concetto di *scetticismo professionale*, che rappresenta un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo permanente, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente all'attività.

La finalità dello scetticismo è quella di contrastare l'eccessiva fiducia nelle dichiarazioni della direzione delle società.

L'approccio viene definito permanente, in quanto trova applicazione in tutte le fasi della revisione a partire dalla pianificazione del lavoro.



QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO: L'APPROCCIO BASATO SUL RISCHIO ETICO

Il quadro concettuale di riferimento riguarda l'approccio che il soggetto abilitato alla revisione deve applicare per assicurare la conformità del Codice. Si tratta di:

- Identificare i possibili rischi di mancata conformità;
- Valutare la significatività del rischio;
- Applicare opportune misure di salvaguardia;
- Decidere se accettare o mantenere l'incarico.

Il revisore incaricato non deve solo conoscere i principi ma anche applicarli con giudizio professionale.



QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO: LE DIVERSE TIPOLOGIE DI RISCHIO ETICO

I rischi individuati nell'art.10 del D.Lgs. 39/2010 riguardano diverse situazioni che possono compromettere l'indipendenza e l'obiettività del revisore. Tra questi si annoverano:

- Il conflitto di Interesse personale, cioè il possibile vantaggio economico diretto o indiretto;
- Il rischio di auto-riesame, che si verifica quando il revisore è chiamato a valutare un lavoro da lui stesso svolto in passato;
- La promozione degli interessi del cliente, che può manifestarsi attraverso l'attività di advocacy o l'erogazione di consulenze indebite;
- Il rischio di familiarità, derivante da relazioni personali o professionali troppo strette con il cliente;
- Il rischio di intimidazione, che si concretizza in situazioni di pressione o minacce o condizionamento.

Per ciascuna di queste categorie di rischio sono previste specifiche **misure di salvaguardia** operative, volte a garantire la piena indipendenza e l'integrità del processo di revisione.

QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO: MISURE DI SALVAGUARDIA OPERATIVE

Vi è l'obbligo di documentare le misure di salvaguardia adottate nel fascicolo di revisione, ex ISA 230 e Codice Etico.

Le misure di salvaguardia adottabili sono:

- Rotazione del personale di revisione;
- Revisione indipendente interna o di qualità;
- Comunicazione trasparente al comitato per il controllo interno;
- Limitazione o rinuncia ai servizi diversi dalla revisione;
- Valutazione da parte di un soggetto terzo indipendente.

INDIPENDENZA: I CONCETTI

CHIAVE

La **Parte 4** del codice si riferisce ai rischi di non conformità al principio fondamentale di indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata.

La sezione 400 in particolare, disciplina regole e linee guida in riferimento ad aspetti di carattere personale, libertà da influenze e da interessi.

Si parla anche di indipendenza in apparenza, ovvero, la percezione da parte di terzi ragionevolmente informati.

La valutazione della riduzione di un rischio deve essere fatta nell'ottica di un soggetto terzo ragionevolmente informato e considerando i seguenti fattori:

L'impatto che il servizio diverso dalla revisione potrebbe avere sul bilancio sottoposto a revisione;

La significatività di tale impatto sul bilancio;

La competenza della Direzione del cliente riguardo al potenziale servizio di non revisione.

INDIPENDENZA E SERVIZI NON DI REVISIONE

Con riferimento ai servizi di non revisione si distinguono due categorie:

- Servizi vietati: come la contabilità, la progettazione di sistemi contabili, gestione o decisioni direzionali;
- Servizi ammessi: solo se non creano rischi non mitigabili (ad es. consulenze fiscali generali).

La documentazione obbligatoria da produrre riguarda:

- La descrizione dei servizi;
- La valutazione del rischio;
- Le misure di salvaguardia.

ESTENSIONE AD INCARICHI DI ASSURANCE NON FINANZIARI

Il Codice specifica che trova applicazione anche negli incarichi di *assurance non finanziari*, quando richiesto dalla normativa o dai provvedimenti delle autorità di vigilanza.

Questo include:

- Attestazioni previste dalla **Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)**;
- Principio italiano di Etica e Indipendenza per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità (30/01/2025);
- Applicazione dal 01/01/2024 per EIP e ESRI;
- Quadro concettuale identico a quello della revisione finanziaria;
- Verifiche richieste da **regolamenti UE** o da **stakeholder istituzionali**.

Si vuole sottolineare la continuità metodologica nell'applicazione degli stessi principi ma adattati ad ambiti formativi diversi.

ATTESTAZIONE DELLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITA'

Con determina del 30 gennaio 2025 è stato adottato il Principio italiano di Etica e Indipendenza per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità. Lo stesso si applica agli incarichi di attestazione ai sensi del D.Lgs. 39/2010, come modificato dal D.Lgs.125/2024 inclusi EIP e ESRI, con decorrenza per periodi amministrativi dal 01 gennaio 2024.

Il revisore legale deve:

- Applicare i principi fondamentali, integrità, obiettività, competenza, riservatezza e comportamento professionale.
- Valutare l'indipendenza, sia mentale che percepita da terzi.
- Applicare il quadro concettuale per identificare e gestire i rischi (interesse personale, familiarità, intimidazione, ecc.).
- Documentare le valutazioni e le misure di salvaguardia adottate.
- Utilizzare le carte di lavoro adattandole al contesto della sostenibilità.

ALLEGATO 1: Dichiarazione di Indipendenza e Riservatezza

<p>Società</p> <p>.....</p> <p>Io sottoscritto,</p> <p style="text-align: center;">DICHIARO</p> <p>di aver letto e compreso le norme e i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati:</p> <ul style="list-style-type: none">• art. 10 D. Lgs. 39/2010.• art. 2399 c.c.• ISQC Italia 1 e ISA Italia 200 e 220;• direttive e procedure in materia di indipendenza contenute nel manuale di controllo della qualità adottato;• di essere a conoscenza che, al fine di assicurare il pieno rispetto dell'art 9-bis D.Lgs.39/2010 riguardante le responsabilità del revisore e la salvaguardia dei clienti, è essenziale che le informazioni relative ai nostri clienti rimangano riservate. Le informazioni riservate sono tutte quelle informazioni di cui una persona viene a conoscenza in virtù dei rapporti con il soggetto abilitato, tranne i casi in cui tali informazioni siano di dominio pubblico;• di aver letto e compreso il documento contenente le direttive in merito alla riservatezza sulle informazioni relative ai clienti e di impegnarmi a rispettarlo nello svolgimento delle procedure di revisione contabile che mi saranno assegnate. <p style="text-align: center;">CONFERMO</p> <p>che, tenuto conto delle informazioni fin qui ottenute e delle verifiche condotte, non ho riscontrato situazioni che, ai sensi di legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, compromettano l'indipendenza della società da me rappresentata o costituiscano cause di ineleggibilità o di decadenza dall'incarico.</p> <p>È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato.</p> <p>Luogo e data</p> <p>.....</p> <p style="text-align: right;">Firma</p> <p style="text-align: right;">.....</p>
--

ALLEGATO 2: Carta di lavoro Indipendenza

SINDACO:

TIPO DI RISCHIO	PRESENZA DEL RISCHIO		DESCRIZIONE DEL RISCHIO	MISURE DI SALVAGUARDIA	COMMENTI
	SI	NO			
1. Rischi derivanti da interesse personale Si verificano nelle situazioni in cui il sindaco ha un interesse economico, finanziario o di altro genere nella società o in altre società del gruppo che potrebbe influenzare lo svolgimento della funzione di vigilanza e i risultati della stessa; tale interesse deve svilupparsi non in coerenza con i doveri di vigilanza previsti dalla legge (es. partecipazioni sociali, relazioni d'affari o commerciali, mancato pagamento del compenso per un periodo significativo, ecc.).			<i>Descrivere le concrete circostanze che possono indurre ad individuare un rischio per l'indipendenza del sindaco</i>	<i>In presenza di rischi significativi, descrivere le misure di salvaguardia adottate per ridurre i rischi ad un livello accettabile o per eliminarli</i>	<i>Descrivere i rischi noti e o presunti e il loro effetto sull'incarico</i>
2. In particolare, rischi derivanti da "dipendenza finanziaria" Si verificano nelle situazioni in cui il sindaco svolge ulteriori servizi per la società oggetto di controllo (o per altre società del medesimo gruppo) percependo compensi di rilevanza tale da poter comprometterne l'obiettività di giudizio ovvero da poter influenzare lo svolgimento della funzione di vigilanza.					
3. Rischi derivanti da auto-risame Si verificano quando il sindaco si trova nella circostanza di svolgere attività di vigilanza rispetto ai risultati di una prestazione resa o di un giudizio espresso da lui stesso o da un altro soggetto della rete alla quale il professionista appartiene.					
4. Rischi derivanti da prestazione di attività di patrocinio o assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie ovvero di consulente tecnico di parte Si verificano quando il sindaco assume in una controversia la funzione di patrocinatore ovvero di consulente tecnico di parte a sostegno o contro la posizione della società o di altra società del gruppo.					
5. Rischi derivanti da eccessiva familiarità o confidenzialità Si verificano quando il sindaco risulta eccessivamente influenzabile dall'interesse della società soggetta alla sua vigilanza o di altra società del gruppo.					
6. Rischi derivanti da intimidazione Si verificano quando si rilevano possibili condizionamenti derivanti dalla particolare influenza esercitata nei suoi confronti dalla società o da altra società del gruppo.					

CONCLUSIONE

Il Codice Etico rafforza il ruolo del revisore come garante dell'interesse pubblico, promuovendo trasparenza, etica, indipendenza.

Inoltre, tutela la maggiore autonomia al revisore e la rilevanza professionale.

«L'indipendenza non è uno stato, ma una condizione che va mantenuta ogni giorno»



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia, 12 novembre 2025

COMMISSIONI CONSULTIVE COLLEGIO
SINDACALE REVISIONE LEGALE E COLLEGIO
SINDACALE CONTROLLI DI LEGALITA' E
MODELLO 231

Grazie per l'attenzione

LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI DELLE
PMI:
PRINCIPI GENERALI E NOVITA' 2025

Il codice italiano di etica ed indipendenza:
indicazioni del Cndcec

RELATORE: Dott. Severino Gritti