

## Documento di Ricerca n. 261

### IL MECCANISMO DEL C.D. “PRE-APPROVAL” DI CUI ALL’ART. 5 REGOLAMENTO (UE) 537/2014 E IL MECCANISMO DELLA C.D. “CONCURRENCE” PREVISTO DALLO IESBA CODE

Il presente Documento di Ricerca si prefigge lo scopo di definire alcune linee guida utili per il coordinamento tra il meccanismo del c.d. “*pre-approval*” di cui all’art. 5 Regolamento (UE) 537/2014 (“Regolamento EIP”) e il meccanismo della c.d. “*concurrence*” introdotto dall’*International Code of Ethics for Professional Accountants* (“IESBA Code”), emanato dall’*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA), organismo indipendente che opera quale *global standard-setting board* nell’ipotesi in cui trovino contestualmente applicazione le norme del Regolamento EIP e lo IESBA Code.

Gennaio 2025

**IL MECCANISMO DEL C.D. “PRE-APPROVAL” DI CUI ALL’ART. 5 REGOLAMENTO (UE) 537/2014 E IL MECCANISMO DELLA C.D. “CONCURRENCE” PREVISTO DALLO IESBA CODE**

**1. SCOPO DEL DOCUMENTO**

Il presente Documento di Ricerca si prefigge lo scopo di definire alcune linee guida utili per il coordinamento tra il meccanismo del c.d. “pre-approval” di cui all’art. 5 Regolamento (UE) 537/2014 (“Regolamento EIP”) e il meccanismo della c.d. “concurrency” introdotto dall’*International Code of Ethics for Professional Accountants* (“IESBA Code”)<sup>1</sup>, emanato dall’*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA), organismo indipendente che opera quale *global standard-setting board* nell’ipotesi in cui trovino contestualmente applicazione le norme del Regolamento EIP e lo IESBA Code.

In particolare, i meccanismi sopra richiamati necessitano di essere coordinati tenuto conto del fatto che essi prevedono due perimetri soggettivi di applicazione non del tutto sovrapponibili.

Nell’ambito del Documento di Ricerca, si procederà quindi a distinguere l’applicazione dei meccanismi sopra richiamati a seconda che la prestazione del *non audit service* riguardi:

- (i) *audit client* a cui trova applicazione il Regolamento EIP (vale a dire, ai sensi dell’art. 16, comma 1, D. Lgs. 39/2010, società emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e europei, banche imprese di assicurazione e di riassicurazione) e sue controllanti/controllate aventi sede nell’area UE (art. 5, par. 4, Regolamento EIP);
- (ii) controllante/controllata avente sede in area extra UE di un *audit client* rientrante nell’ambito di applicazione del Regolamento EIP<sup>2</sup>;

---

<sup>1</sup> Il meccanismo della “concurrency” è stato introdotto con la versione del 2021 dello IESBA Code. Si segnala, per completezza, che in data 30 agosto 2024, è stata emanata la versione 2024 dello IESBA Code che riporta le medesime previsioni in tema di “concurrency” introdotte nel 2021.

<sup>2</sup> Il riferimento alle “controllate/controllanti” è da intendersi anche alle entità “controllate/controllanti” in via indiretta. Cfr. Q&A 3.2.24 del Position Paper Assirevi “*Questioni interpretative sull’applicazione del Regolamento (UE) n. 537/2014 e del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135 in attuazione della direttiva 2014/56/UE*” (2021) ove si legge che: “*Il Regolamento EIP non contiene una definizione di “controllo”. Per la nozione di “impresa madre” e “impresa controllata” utilizzate nel Regolamento EIP si può fare riferimento a quanto indicato nel D. Lgs. 127/91 in relazione al perimetro di consolidamento. Tale definizione sembra, ad avviso di ASSIREVI, sufficientemente ampia da ricomprendere sia le società controllate direttamente sia le società controllate in via indiretta. In ragione di tale ricostruzione, l’Associazione ritiene che le previsioni di cui all’art. 5 Regolamento EIP trovino applicazione anche nei confronti delle società che l’EIP controlla in via indiretta, fermo restando il limite territoriale all’interno dell’Unione Europea. Analogo approccio può essere seguito anche con riferimento alla controllante indiretta*”.

- (iii) *audit client* a cui non trova applicazione il Regolamento EIP, ma che rientra nella definizione di “*public interest entity*” ai sensi dello IESBA Code e relative controllanti/controllate. Ai sensi del Glossario dello IESBA Code, per “*public interest entity*” si intende: “(a) *A publicly traded entity*; (b) *An entity one of whose main functions is to take deposits from the public*; (c) *An entity one of whose main functions is to provide insurance to the public*; or (d) *An entity specified as such by law, regulation or professional standards*”<sup>3</sup>. Per “*publicly traded entity*” si intende “*An entity that issues financial instruments that are transferrable and traded through a publicly accessible market mechanism, including through listing on a stock exchange. A listed entity as defined by relevant securities law or regulation is an example of a publicly traded entity*”<sup>4</sup>.

## 2. IL MECCANISMO DEL PRE-APPROVAL

Come noto, l'art. 5, par. 4, Regolamento EIP prevede che i *non audit services* (“NAS”) diversi da quelli vietati<sup>5</sup> possono essere prestati, all'ente di interesse pubblico (“EIP”)

---

<sup>3</sup> Per completezza, si precisa che la categoria degli enti sottoposti a regime intermedio di cui all'art. 19-bis D. Lgs. 39/2010 non rientra nella definizione di “*public interest entity*” ai sensi dello IESBA Code. Conseguentemente, agli ESRI non si applica il meccanismo della “*concurrency*”.

<sup>4</sup> Per maggiori dettagli sulla definizione di *Public Interest Entities* dello IESBA Code, si rinvia alle Staff Questions & Answers di settembre 2024 dello IESBA “*Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code*”. In particolare, la Q&A 16 chiarisce che: “*Paragraphs R400.22 and R400.23 [contenenti la definizione di PIE, n.d.r.] are to be read in conjunction with each other and require firms to treat an entity as a PIE based on the more explicit definition established in local law, regulation or professional standards*”.

<sup>5</sup> Ai sensi del par. 1 dell'art. 5 Regolamento EIP, “*per servizi diversi dalla revisione contabile vietati s'intende quanto segue*:

a) *servizi fiscali riguardanti*:

i) *la preparazione di moduli fiscali*;

ii) *le imposte sui salari*;

iii) *i dazi doganali*;

iv) *l'individuazione di sovvenzioni pubbliche e incentivi fiscali, a meno che l'assistenza da parte del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile con riferimento a tale servizio non sia richiesta per legge*;

v) *l'assistenza in caso di verifiche fiscali da parte delle autorità fiscali, a meno che l'assistenza da parte del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile con riferimento a tali verifiche non sia richiesta per legge*;

vi) *il calcolo di imposte dirette e indirette e di imposte differite*; vii) *la fornitura di consulenza fiscale*;

b) *servizi che implicano un ruolo nella gestione o nel processo decisionale dell'ente sottoposto a revisione*;

c) *contabilità e preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio e preparazione della rendicontazione di sostenibilità*;

d) *servizi di gestione della contabilità del personale*;

e) *progettazione e realizzazione di procedure di controllo interno e gestione del rischio relative alla preparazione e/o al controllo dell'informativa finanziaria, oppure progettazione e realizzazione di sistemi tecnologici per l'informativa finanziaria*;

f) *servizi di valutazione, comprese valutazioni effettuate in relazione a servizi attuariali o a servizi di assistenza in caso di controversia*;

g) *servizi legali concernenti*:

i) *la fornitura del servizio di responsabile degli affari legali generali*;

ii) *la negoziazione per conto dell'ente sottoposto a revisione*; e

iii) *l'azione di patrocinio nella risoluzione di controversie*;

h) *servizi correlati alla funzione di revisione interna dell'ente sottoposto a revisione*;

e/o alle relative società controllanti e controllate, solo previa approvazione da parte del Comitato per il Controllo Interno e la Revisione Contabile (“CCIRC”) dell’EIP medesimo (c.d. *pre-approval*).

In Italia, ai sensi dell’art. 19, comma 2, D. Lgs. 39/2010 il CCIRC si identifica con il collegio sindacale nelle società che adottano il sistema di amministrazione e controllo tradizionale.

Per espressa previsione del Legislatore europeo il *pre-approval* deve essere “*sussequente ad adeguata valutazione dei rischi potenziali per l’indipendenza e delle salvaguardie applicate a norma dell’articolo 22 ter della direttiva 2006/43/CE*”.

Attualmente, nell’ordinamento italiano la disciplina di riferimento per l’indipendenza del revisore è contenuta:

- (a) nell’artt. 10 e ss. del D. Lgs. 39/2010,
- (b) negli artt. 149-bis e ss. del Regolamento Consob n. 11971 del 14 maggio 1999 e successive modifiche,
- (c) nonché nel “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” (Codice Italiano di Etica e Indipendenza), pubblicato in data 30 marzo 2023 e adottato con determina della Ragioneria Generale dello Stato del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 23 marzo 2023.

In aggiunta a quanto sopra, si ricorda che il *pre-approval* non trova applicazione con riguardo ai servizi che devono essere necessariamente affidati al revisore del bilancio dell’EIP in base a norme di legge o ad altre fonti anche di natura regolamentare (es. provvedimenti delle Autorità di Vigilanza).

Il *pre-approval* non trova applicazione neppure con riferimento ai NAS destinati ad essere resi da parte di un’entità del *network* del revisore a favore di una controllata dell’EIP costituita in un Paese terzo (in area extra UE). In queste ipotesi, in effetti, ai sensi dell’art. 5, par. 5, Regolamento EIP, il revisore legale dell’EIP “*valuta se tale fornitura di servizi da parte del membro della rete comprometta la sua indipendenza*”

---

*i) servizi legati al finanziamento, alla struttura e alla allocazione del capitale, nonché alla strategia di investimento dell’ente sottoposto a revisione, a eccezione della prestazione di servizi di attestazione in relazione al bilancio, come il rilascio di lettere di conforto in collegamento con prospetti emessi dall’ente sottoposto a revisione;*

*j) promozione, negoziazione o sottoscrizione di azioni dell’ente sottoposto a revisione;*

*k) servizi che interessano le risorse umane, concernenti:*

*i) i dirigenti in grado di esercitare un’influenza significativa sull’elaborazione delle registrazioni contabili o sulla formazione del bilancio oggetto di revisione legale dei conti, qualora tali servizi comportino: – la ricerca o la selezione di candidati per tale posizione; o – la verifica delle referenze dei candidati a tali posizioni,*

*ii) la strutturazione della progettazione dell’organizzazione; e*

*iii) il controllo dei costi”.*

e “*applica, se del caso, misure volte a mitigare i rischi causati da tale fornitura di servizi in un paese terzo*”<sup>6</sup>.

Quanto al momento rilevante per il rilascio del *pre-approval*, come chiarito nel Position Paper Assirevi, “*Questioni interpretative sull’applicazione del Regolamento (UE) n. 537/2014 e del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135 in attuazione della Direttiva 2014/56/UE*” (pubblicato a luglio 2021): “*L’art. 5, par. 4, Regolamento EIP prevede che il revisore (e il relativo network) “può fornire all’ente sottoposto a revisione, alla sua impresa madre o alle sue imprese controllate servizi diversi dalla revisione contabile differenti da quelli vietati di cui ai paragrafi 1 e 2 previa approvazione da parte del comitato per il controllo interno e la revisione contabile”. Ad avviso di Assirevi, considerato il dato letterale della norma, è necessario che il pre-approval intervenga prima dell’inizio dell’effettiva fornitura del servizio. Non risulta necessario, viceversa, al fine di ottemperare alla previsione normativa, che il pre-approval sia rilasciato prima della conclusione del contratto relativo al non audit service. Ad ogni modo, per esigenze di trasparenza, si ritiene consigliabile inserire nelle proposte contrattuali clausole volte a precisare che la fornitura del servizio è subordinata al rilascio del pre-approval*” (Q&A 3.2.3).

Con il meccanismo del *pre-approval*, dunque, da un lato, è stata espressamente riconosciuta l’utilità per gli EIP di avvalersi di taluni servizi diversi dalla revisione che possono essere prestati da parte del revisore e delle entità appartenenti alla sua rete. Dall’altro lato, a tutela dell’indipendenza del soggetto incaricato dell’*audit*, il Legislatore europeo ha previsto una pervasiva vigilanza da parte del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile, che si estende anche alla fase prodromica all’avvio dello svolgimento dei *non audit services* consentiti.

### 3. IL MECCANISMO DELLA C.D. “CONCURRENCE”

Nella versione dello IESBA Code del 2021 sono state introdotte delle nuove disposizioni in tema di NAS. Tali previsioni hanno trovato applicazione a far data dal 15 dicembre 2022.

Per quanto rileva nell’ambito del presente Documento, la Section 600 dello IESBA Code prevede oggi il rilascio della c.d. “*concurrency*” da parte dei *those charged with governance* (“TCWG”) ai fini dello svolgimento di un NAS a favore di un EIP e delle sue controllanti/controlate.

---

<sup>6</sup> Per completezza, si ricorda che, secondo quanto disposto all’art. 5, par. 5, Regolamento EIP, “*il coinvolgimento nel processo decisionale dell’ente sottoposto a revisione e la fornitura dei servizi di cui al paragrafo 1, secondo comma, lettere b), c) ed e) sono da ritenersi sempre come eventi che compromettono l’indipendenza e non possono essere mitigati da misure di salvaguardia*”. Si tratta, più precisamente, dei seguenti servizi:

- servizi che implicano un ruolo nella gestione o nel processo decisionale dell’ente sottoposto a revisione (*lett. b)*;
- contabilità e preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio (*lett. c)*;
- progettazione e realizzazione di procedure di controllo interno e gestione del rischio relative alla preparazione e/o al controllo dell’informativa finanziaria, oppure progettazione e realizzazione di sistemi tecnologici per l’informativa finanziaria (*lett. e)*.

Il medesimo art. 5, par. 5, Regolamento EIP chiarisce che “*la fornitura dei servizi di cui al paragrafo 1, secondo comma, lettere diverse da b), c) ed e), è considerata tale da compromettere detta indipendenza e dunque tale da richiedere misure per mitigare i rischi da essa causati*”.

In particolare, ai sensi delle *rule* R600.22 e R600.23:

- **R600.22** “*Before a firm that audits the financial statements of a public interest entity, or a network firm accepts an engagement to provide a non assurance service to:*

(A) *That public interest entity;*

(B) *Any entity that controls, directly or indirectly, that public interest entity; or*

(C) *Any entity that is controlled directly or indirectly by that public interest entity,*

*the firm shall, unless already addressed when establishing a process agreed with those charged with governance:*

(a) *Inform those charged with governance of the public interest entity that the firm has determined that the provision of the service:*

(i) *Is not prohibited; and*

(ii) *Will not create a threat to the firm’s independence as auditor of the public interest entity or that any identified threat is at an acceptable level or, if not, will be eliminated or reduced to an acceptable level; and*

(b) *Provide those charged with governance of the public interest entity with information to enable them to make an informed assessment about the impact of the provision of the service on the firm’s independence”.*

- **R600.23** “*A firm or a network firm shall not provide a non-assurance service to any of the entities referred to in paragraph R600.22 unless those charged with governance of the public interest entity have concurred either under a process agreed with those charged with governance or in relation to a specific service with:*

(a) *The firm’s conclusion that the provision of the service will not create a threat to the firm’s independence as auditor of the public interest entity, or that any identified threat is at an acceptable level or, if not, will be eliminated, or reduced to an acceptable level; and*

(b) *The provision of that service”.*

In sostanza, secondo l’approccio dello IESBA, prima dell’accettazione dell’incarico relativo al NAS, l’*audit firm* (o l’entità del relativo *network*) deve (i) rendere noto ai TCWG che, a suo avviso, il NAS non rientra nei divieti e non crea minacce all’indipendenza e (ii) fornire ai TCWG le informazioni utili a consentire loro di effettuare una valutazione circa l’impatto della fornitura del NAS sull’indipendenza della società di revisione.

La società di revisione (o l’entità del relativo *network*) non può prestare il servizio a meno che i TCWG abbiano espresso la loro condivisione (c.d. *concurrence*) circa (a) le valutazioni della società di revisione in merito alla circostanza che la fornitura del servizio non creerà una minaccia all’indipendenza (o che qualsiasi potenziale minaccia identificata sia eliminata o quantomeno ridotta ad un livello accettabile) e (b) la prestazione del *non audit service*.

In aggiunta alle considerazioni sin qui svolte, si segnala che lo IESBA Code prevede la facoltà per la società sottoposta ad *audit* di adottare una *policy* interna volta a identificare, in via preventiva, una serie di servizi che non necessitano di specifica *concurrence* da parte dei TCWG.

In particolare, il par. 600.21A2 stabilisce che: *“To facilitate compliance with such requirements, a firm might agree with those charged with governance of the public interest entity a process that addresses when and with whom the firm is to communicate.*

*Such a process might: [...]*

- *Identify any services that can be provided to the entities [...] without specific approval of those charged with governance if they agree as a general policy that these services are not prohibited under this section and would not create threats to the firm’s independence or, if any such threats are created, they would be at an acceptable level”.*

Tale previsione è ripresa anche dalle Q&A Staff IESBA (n. 19) ove si legge che: *“For example, the process agreed by the firm and TCWG of the PIE audit client might: • Identify services that may be provided without each time requiring concurrence, if TCWG agree as a general policy that such services would not impair the firm’s independence. For example, a policy might specify a “preapproved” list of services that the firm and TCWG have previously analyzed and determined will not create threats to the firm’s independence or, if any such threats are created, they would be at an acceptable level. Having such a policy in place might be a convenient way for the firm and TCWG to avoid having to consider each proposed NAS on an individual engagement basis”.*

In sostanza, alla luce delle previsioni dello IESBA Code, è possibile ricorrere ad una autorizzazione preventiva di talune categorie di *non audit services*, senza necessità di attivare, di volta in volta, il meccanismo della *“concurrence”*.

#### **4. IL COORDINAMENTO TRA IL MECCANISMO DEL “PRE-APPROVAL” E QUELLO DELLA “CONCURRENCE”**

Nel contesto sopra descritto, occorre valutare se in ordinamenti – quali quello europeo – in cui vige il meccanismo del *pre-approval* sia necessario ricorrere, in aggiunta, anche al meccanismo della *“concurrence”*.

Al riguardo, può risultare utile anzitutto richiamare le *Questions&Answers* dello Staff dello IESBA *“Revised Non-Assurance Services Provisions of the Code. Guidance for Professional Accountants in Public Practice in Relation to Audits of Financial Statements of Public Interest Entities”* (luglio 2022) (“Q&A Staff IESBA”) in cui lo IESBA riconosce che il meccanismo di *“concurrence”* esiste già in altri ordinamenti<sup>7</sup>. In particolare, *“Q18. Does a firm have to obtain the concurrence of those charged with governance (TCWG) of a PIE audit client before it can provide a NAS to the audit client and its related entities?”*

*A. Yes. Effective oversight by TCWG, including audit committees, contributes to supporting audit quality and increasing market confidence in the quality of information in financial reporting. The IAASB’s International Standards require auditor*

<sup>7</sup> Sul punto, si segnala che meccanismi simili alla *“concurrence”* sono previsti in altri ordinamenti, tra cui quello americano (regole SEC – Securities and Exchange Commission).

*communication about certain independence matters in the case of listed entities. Building on that requirement, the IESBA determined that firm communications with TCWG of PIE audit clients about independence should include a discussion about NAS-specific matters. This includes obtaining the concurrence of TCWG regarding the NAS to be performed – an approach that already exists in some jurisdictions”.*

Utile indicazioni possono essere tratte anche dalla risposta fornita dal *Committee of European Oversight Bodies*<sup>8</sup> (CEAOB) in occasione della consultazione “*Proposed Revisions to the Non-Assurance Services Provisions of the Code*” indetta dallo IESBA a gennaio 2020.

Il CEOB, in tale sede, si è espresso nei seguenti termini: “*We support the proposals for improved audit firm communication with TCWG (namely to provide TCWG with information about the impact of the provision of NAS on the audit firm’s independence and to obtain concurrence from TCWG on the provision of services). In this regard, we are of the view that obtaining concurrence from TCWG could be considered as equivalent to the approval of non-audit services required from the audit committee in the European legislation*”<sup>9</sup>.

Nell’ambito della consultazione appena richiamata, la posizione del CEOB risulta condivisa anche da Accountancy Europe<sup>10</sup> secondo cui: “*According to the EU Audit Regulation, the provision of a NAS by the statutory auditor to a PIE audit client is subject to the approval of the audit committee after the committee has properly assessed threats to auditor’s independence and the safeguards applied. Our understanding is that this already meets the new requirements proposed by IESBA and there will be no additional requirement for audit firms in the EU*”<sup>11</sup>.

In definitiva, dalle posizioni sopra richiamate emerge una sostanziale corrispondenza reciproca tra i due meccanismi: “*pre-approval*”, da un lato, “*concurrence*”, dall’altro lato. Ai fini del presente documento, tenuto conto della natura del “*pre-approval*” che è richiesto da un obbligo normativo europeo, si rileva l’idoneità dello stesso a soddisfare anche il rilascio della “*concurrence*” prevista dallo IESBA Code.

## **5. CONSIDERAZIONI IN MERITO ALL’APPLICAZIONE DEI MECCANISMI DELLA “CONCURRENCE” E DEL “PRE-APPROVAL” A SECONDA DELLE CIRCOSTANZE**

Ferme le considerazioni sopra svolte, occorre stabilire come applicare i meccanismi del “*pre-approval*” e della “*concurrence*” a seconda che la prestazione del *non audit service* riguardi:

- (i) un *audit client* a cui trova applicazione il Regolamento EIP e le sue controllanti/controllate aventi sede nell’area UE;

<sup>8</sup> Ai sensi dell’art. 30 del Regolamento EIP, il CEOB è l’organo che vigila sulla cooperazione delle autorità competenti. Il CEOB, in particolare, (a) agevola lo scambio di informazioni, conoscenze specialistiche e migliori prassi ai fini dell’attuazione del Regolamento EIP e della Direttiva 2014/56/UE e (b) fornisce alla Commissione e alle autorità competenti consulenza qualificata su questioni legate all’attuazione del Regolamento EIP e della Direttiva 2014/56/UE.

<sup>9</sup> CEOBCommentletterIESBANAS.pdf (ifac.org)

<sup>10</sup> Accountancy Europe è un’organizzazione no profit che unisce 50 organizzazioni professionali di 35 Paesi che rappresentano 1 milione di *professional accountants*, revisori legali e consulenti.

<sup>11</sup> <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/200604-Accountancy-Europe-Response-to-IESBA-ED-NAS.pdf>



- (ii) una controllata/controllante avente sede nell'area extra UE di un *audit client* rientrante nell'ambito di applicazione del Regolamento EIP;
- (iii) un *audit client* a cui non trova applicazione il Regolamento EIP, ma che rientra nella definizione di "*public interest entity*" ai sensi dello IESBA Code e relative controllanti/controllate.

Prima di soffermarsi sulle singole fattispecie, occorre ricordare, come già precisato al par. 2, che, ai sensi dell'art. 5, par. 4, Regolamento EIP, il "*pre-approval*" riguarda la prestazione di NAS a favore dell'*audit client* e delle sue controllanti/controllate dell'area UE. Il Regolamento EIP non trova viceversa applicazione con riferimento ai NAS destinati ad essere resi da parte del revisore (o di un'entità del *network*) a favore di una controllata dell'EIP costituita in area extra UE.

Il meccanismo della "*concurrency*", a sua volta, ai sensi del par. R600.22 dello IESBA Code, si applica a: "(A) *That public interest entity; (B) Any entity that controls, directly or indirectly, that public interest entity; or (C) Any entity that is controlled directly or indirectly by that public interest entity*".

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte e, in particolare, delle posizioni richiamate al precedente par. 4, si può ritenere, ad avviso dell'Associazione, che in caso di:

- (i) *audit client* a cui trova applicazione il Regolamento EIP e di sue controllanti/controllate aventi sede nell'area UE, il meccanismo del "*pre-approval*" ai sensi dell'art. 5 Regolamento EIP soddisfa anche il rilascio di una "*concurrency*" da parte dei TCWG ai sensi dello IESBA Code;
- (ii) controllante/controllata dell'area extra UE di un *audit client* rientrante nell'ambito di applicazione del Regolamento EIP (e, pertanto, soggetti non tenuti ad applicare il "*pre-approval*"), si proceda con il meccanismo della "*concurrency*" e le peculiarità che lo caratterizzano, come riepilogate al precedente par. 3 (inclusa la possibilità di ricorrere ad una autorizzazione preventiva di talune categorie di *non audit services*);
- (iii) *audit client* a cui non trova applicazione il Regolamento EIP (e, pertanto, soggetti non tenuti ad applicare il "*pre-approval*"), ma che rientra nella definizione di "*public interest entity*" ai sensi dello IESBA Code e relative controllanti/controllate, si attivi il meccanismo della "*concurrency*" e le peculiarità che lo caratterizzano, come riepilogate al precedente par. 3 (inclusa la possibilità di ricorrere ad una autorizzazione preventiva di talune categorie di *non audit services*).

Con riferimento alle casistiche sub (ii) e (iii), occorre poi valutare quali siano i TCWG tenuti al rilascio della "*concurrency*".

Lo IESBA Code non fornisce indicazioni puntali in merito, ma consente all'*audit client* e all'*audit firm* di adottare una *policy* interna volta, tra l'altro, a determinare "*with whom the firm is to communicate*" (cfr. par. 600.20A2). Sul punto, si sofferma anche la Q&A n. 19 delle Q&A Staff IESBA nei seguenti termini "*Recognizing that entities will have different corporate and governance structures and to facilitate compliance with the requirement to obtain the concurrence of TCWG before a proposed NAS may be provided, the Code provides the firm and TCWG of the PIE audit client flexibility to agree a process which addresses when and with whom, from within TCWG, the firm must communicate*".

Considerata la pluralità dei modelli di *governance* propria degli ordinamenti in cui hanno sede tali società, nell'individuazione dei soggetti, tra i TCWG, con cui instaurare il flusso informativo funzionale al rilascio della "concurrency", può essere utile prendere spunto dalla definizione di TCWG contenuta nell'ISA 260 (par. 10): "The person(s) or organization(s) (for example, a corporate trustee) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity. This includes overseeing the financial reporting process. For some entities in some jurisdictions, those charged with governance may include management personnel, for example, executive members of a governance board of a private or public sector entity, or an owner-manager".

Sul punto, si segnala che l'ISA (Italia) 260, al par. A1 declina la categoria dei TCWG in questi termini: "A1(I). Nell'ordinamento italiano, le funzioni di gestione e le funzioni di supervisione (compresa la vigilanza, nei termini previsti dalla legge, del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria) possono, sotto il profilo giuridico, essere rispettivamente attribuite a organi aziendali distinti quali il consiglio di amministrazione ed il collegio sindacale, nel cosiddetto sistema tradizionale, oppure il consiglio di sorveglianza ed il consiglio di gestione, nel cosiddetto sistema dualistico. Nel sistema di governance monistico, entrambe le funzioni fanno capo ad un organo unitario, il consiglio di amministrazione, con responsabilità complessiva della funzione di gestione, all'interno del quale è costituito, con responsabilità della funzione di supervisione, il comitato per il controllo sulla gestione. Negli enti del terzo settore le funzioni di gestione sono attribuite all'organo di amministrazione e le funzioni di supervisione all'organo di controllo". Dalla lettura del principio emerge quindi che tra i TCWG possono rientrare sia soggetti che svolgono compiti gestori, sia soggetti incaricati dell'*oversight*.

In relazione alla specifica funzione di cui si discute, ad avviso dell'Associazione, pare ragionevole ritenere che il flusso informativo funzionale al rilascio della "concurrency" sia da instaurare con i soggetti, nell'ambito della definizione di TCWG appena richiamata, a cui sono attribuiti i compiti di *oversight*<sup>12</sup>, vale a dire, nel nostro ordinamento, il collegio sindacale nel sistema tradizionale, oppure il consiglio di sorveglianza nel sistema dualistico o, ancora, il comitato per il controllo sulla gestione nel sistema monistico.

Gennaio 2025

*"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati.*

---

<sup>12</sup> Del resto, nel nostro ordinamento plurime sono le fonti che si occupano di disciplinare gli scambi informativi tra revisore e *audit committee* che, nell'impianto nazionale, svolge – per l'appunto – i compiti di *oversight* (cfr. art. 150, comma 3, TUF, art. 2409-septies cod. civ., art. 19 D. Lgs. 39/2010, Principi di Revisione Internazionali ISA (Italia), "Norme di comportamento del collegio sindacale di società quotate" – Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili – 21 dicembre 2023).