

IL CONTROLLO DELLA QUALITA'
NELLA REVISIONE CONTABILE

Verona, 20 settembre 2019

Alessandro GIGLIARANO
Revisore legale

IL CONTROLLO DELLA QUALITA'

Considerazioni di carattere generale

✓ *Il controllo della qualità:*

- attività che ripercorre e analizza le quattro fasi del processo di revisione contabile

✓ *Normativa civilistica D.Lgs. 39/2010:*

- ha assunto maggiore rilevanza con l'aggiornamento fatto con il D.Lgs. 135/2016

✓ *Disciplina professionale:*

- preesistente rispetto alla normativa civilistica con linee guida per gli aspetti applicativi
- prevede semplificazioni per i revisori di minori dimensioni (individuali, collegiali e società) *a cui si aggiungono nella presentazione aspetti di interesse specifico per i Sindaci-Revisori che operano in forma collegiale e/o individuale nelle S.r.l.*
- novità in arrivo dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board)

✓ *CNDCEC:*

- ha elaborato nel 2018 una guida operativa, condivisa con il MEF, denominata **Approccio metodologico** alla revisione legale per il Collegio Sindacale (e Sindaco Unico nelle S.r.l.) nelle PMI, che comprende anche un **Manuale delle procedure di controllo della qualità** ed una raccolta separata di **Carte di Lavoro**.

IL CONTROLLO DELLA QUALITA'

Natura dei controlli

Il controllo di qualità nella revisione contabile deve essere esaminato come segue:

Soggetti che effettuano il controllo

- Controllo **interno**, svolto dal soggetto abilitato
- Controllo **esterno**, svolto dall'autorità di vigilanza

Oggetto del controllo (sia interno che esterno)

- Il sistema di controllo della qualità adottato dal soggetto abilitato
- Lo svolgimento degli incarichi di revisione contabile

IL CONTROLLO DELLA QUALITA'

Riferimenti normativi

Per il controllo interno di qualità

D.Lgs. 39/2010 “Testo Unico della Revisione» (vari articoli)

ISQC Italia 1 (International Standard on Quality Control) - per il soggetto abilitato

ISA Italia 220 - per il responsabile dello svolgimento dell’incarico di revisione

Per il controllo esterno di qualità

D.Lgs. 39/2010 art. 20 Controllo della qualità

Regolamento (UE) N. 537/2014 art. 26 Controllo della qualità - per gli Enti di interesse pubblico (EIP) ed Enti sottoposti a regime intermedio (ESRI)

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

D. Lgs. n. 39/2010 art. 10-ter Organizzazione interna

Il D. Lgs. 135/2016 ha modificato profondamente il D. Lgs. 39/2010 introducendo indicazioni precise e rigorose su alcuni **aspetti operativi della revisione contabile**.

Con riferimento al **controllo della qualità**, il nuovo **art. 10-ter** ha introdotto l'obbligo di predisposizione di un **sistema di controllo interno** della qualità stabilendo che il **revisore legale o la società di revisione legale** deve dotarsi di:

- un **insieme di direttive e procedure** sugli aspetti rilevanti della revisione contabile,
- procedure efficaci per la **valutazione del rischio di revisione, per la gestione del rischio di indipendenza**, ecc.
- un sistema di controllo interno della qualità per **verificare annualmente il rispetto delle procedure a tutti i livelli della propria struttura**.

Il **Legislatore** richiede anche la **documentazione e conservazione delle carte di lavoro relative allo svolgimento delle procedure di controllo interno, ai risultati delle verifiche annuali ed alle misure adottate per rimediare ad eventuali carenze rilevate**.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

D. Lgs. n. 39/2010 art. 10-ter Organizzazione interna (segue 2)

Il Legislatore, recependo la disciplina professionale preesistente, ha inoltre previsto che:

- Il sistema di controllo interno della qualità deve essere predisposto dal revisore (soggetto abilitato) in **misura proporzionata** alla dimensione della propria organizzazione interna ed alla complessità delle attività di revisione svolte;
- con l'introduzione del sistema di controllo interno, il revisore (soggetto abilitato) deve porsi i seguenti **obiettivi (di natura formale/legale)**:
 - Conseguire con **ragionevole sicurezza il rispetto delle decisioni e delle procedure** a tutti i livelli della struttura organizzativa;
 - Avere la possibilità di **dimostrare all'autorità competente** l'adeguatezza del sistema interno di controllo adottato.

Sulla base di quanto sopra, si rileva in sintesi che la norma legislativa comprende indicazioni precise e rigorose sull'obbligo di predisposizione del sistema di controllo interno della qualità e che tali norme trovano adeguate disposizioni applicative nel principio internazionale ISQC Italia 1 e, per quanto riguarda l'applicazione delle regole agli incarichi di revisione contabile completa del bilancio, nel principio ISA Italia 220.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

D. Lgs. n. 39/2010

Sindaci-revisori : rilievo 1

Esclusione dal controllo esterno

Al comma 13 dell'art. 20 del D.Lgs 39/2010 è stabilito che il controllo esterno della qualità da parte del MEF ha per oggetto i singoli incarichi di revisione legale per tutti gli iscritti nel Registro dei revisori legali, mentre **la verifica del sistema di controllo interno della qualità è prevista soltanto per le società di revisione legale.**

L'esclusione del sistema di controllo della qualità dal controllo esterno (ispezione MEF) per i revisori legali individuali e per i sindaci-revisori (individuali e collegiali) contrasta con le disposizioni professionali (ISQC Italia 1) secondo le quali tutti i soggetti abilitati alla revisione legale hanno l'obbligo di istituire un proprio sistema di controllo interno della qualità anche se con criteri di proporzionalità per i soggetti di minori dimensioni.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1 – a chi si rivolge

Il principio ISQC Italia 1, che **rappresenta il focus di questa presentazione**, stabilisce le **regole generali** su cui deve basarsi il sistema di controllo interno della qualità e fornisce **linee guida** per la loro corretta applicazione.

L'ISQC Italia 1 **si rivolge ai soggetti abilitati alla revisione** (*definiti come: revisore legale, singolo professionista, professionista membro di un organo societario incaricato della revisione, società di revisione legale o altra entità costituita da professionisti contabili*) **incaricati dello svolgimento di attività di:**

- **revisione contabile completa**
- **revisione contabile limitata**
- **altre attività di «assurance» e servizi correlati (AUP, Compilation Agreements)**

I soggetti abilitati devono essere **dotati di una struttura articolata o con la presenza di un *team* di revisione più o meno numeroso.**

L'applicazione delle regole in esso contenute deve essere **fatta in modo proporzionato** alla natura dell'attività svolta dal soggetto abilitato ed alla complessità della sua struttura organizzativa nonché in base ad una valutazione tra costi e benefici.

L'applicazione delle norme contenute nell'ISQC Italia 1 è ritenuta obbligatoria per gli incarichi di revisione assegnati in base al D.Lgs. 39/2010 (revisione legale).

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1 – gli obiettivi

Il sistema di controllo interno della qualità secondo le disposizioni professionali si pone i seguenti **obiettivi** (*strettamente professionali*):

- sviluppare una **cultura interna orientata alla qualità**,
- confermare la qualità come requisito essenziale** nell'esecuzione degli incarichi di revisione contabile,
- dimostrare ai verificatori esterni (MEF) che:**
 - *gli incarichi di revisione legale sono pianificati e svolti in conformità ai principi di revisione internazionali;*
 - *la relazione di revisione emessa è adeguatamente supportata da un'analisi dei rischi e della loro valutazione.*

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1 – soggetti abilitati di minore dimensione

Nell'ISQC Italia 1 sono presenti alcune **considerazioni e semplificazioni specifiche** per i **soggetti abilitati di dimensioni minori** che sono tenuti ad **applicare le stesse regole**, anche se **in misura proporzionata alle proprie dimensioni**.

Di conseguenza, alcune regole possono risultare non applicabili perché non sussiste la fattispecie alla quale si riferiscono.

Il documento fornisce anche alcune **indicazioni per identificare i soggetti abilitati da considerare di dimensioni minori** quali ad esempio, la presenza di:

- clientela formata in prevalenza da imprese di dimensioni minori
- numero limitato di incarichi
- numero limitato di personale professionale (*dipendente e/o collaboratori esterni*)
- utilizzo di risorse tecniche esterne per sostituire o integrare quelle interne limitate.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1 – Collegio Sindacale e/o Sindaco Unico

Le citate **caratteristiche qualitative/quantitative dei soggetti abilitati di minore dimensione sono normalmente presenti** nelle figure professionali dei sindaci-revisori che svolgono l'attività in forma collegiale e/o individuale e, di conseguenza, tutte le **semplificazioni** previste nell'ISQC Italia 1 si **applicano anche ai sindaci-revisori**.

Il principio ISQC Italia 1 prevede anche **situazioni specifiche di non pertinenza per il professionista singolo** senza utilizzo di personale professionale che, tuttavia, **decadono se questi opera come componente del collegio sindacale incaricato anche della revisione legale** (ad esempio: assegnazione di personale all'incarico, riesame del lavoro, ecc.)

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1 – Collegio Sindacale

L'organizzazione del collegio sindacale, che utilizzi o meno collaboratori ed ausiliari, si pone ad **un livello intermedio tra una piccola società di revisione ed un revisore legale** (persona fisica) **senza collaboratori e rappresenta un vero e proprio team di revisione.**

Le disposizioni professionali sul sistema di controllo interno della qualità (ISQC Italia 1) e la loro applicazione all'incarico di revisione completa del bilancio (ISA Italia 220) **devono quindi essere adottate anche dal collegio sindacale** (in misura proporzionata alla natura e dimensione del proprio unico incarico) **in quanto soggetto incaricato della revisione legale ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010 .**

Le modalità di applicazione e documentazione delle direttive e delle procedure interne all'organizzazione collegiale devono tenere conto anche delle **esigenze dei singoli componenti del collegio** i quali dovranno conservarne evidenza ed utilizzarle individualmente nel rispetto delle disposizioni professionali anche se non saranno verosimilmente oggetto di verifica ispettiva da parte del MEF.

Si ritiene che il sistema di controllo della qualità riferito al Collegio Sindacale si dovrebbe basare ampiamente sulle direttive e procedure interne adottate dai singoli componenti i quali dovranno coordinarsi per definire le regole applicabili al contesto dell'organo collegiale che concorrono a formare.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1 – elementi fondamentali

Gli elementi fondamentali su cui si basa il sistema di controllo interno della qualità sono i seguenti (*quasi tutti richiamati nella normativa civilistica del D.Lgs. 39/2010*):

- responsabilità apicale per la qualità,
- principi etici applicabili (inclusa l'indipendenza),
- accettazione dell'incarico e mantenimento del cliente,
- risorse umane,
- svolgimento dell'incarico,
- monitoraggio:
 - del sistema di controllo interno della qualità
 - degli incarichi di revisione svolti
- documentazione delle procedure interne

E' inoltre stabilita la regola di comunicare a tutto il personale professionale, incluso quello della propria rete professionale (studio, STP, ecc.), le direttive e le procedure interne che formano il sistema di controllo della qualità, per la loro formale presa visione, comprensione ed impegno al rispetto.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Comunicazione delle direttive e procedure interne

L'applicazione di questa regola generale (*comunicazione al personale*) potrebbe essere **attuata e documentata** attraverso la **predisposizione** di un **Manuale delle norme etiche e del sistema di controllo della qualità** e la sua **formale accettazione** da parte di tutto il personale professionale coinvolto nello svolgimento dell'incarico (*incluso il responsabile della revisione*).

Il manuale dovrebbe comprendere, in particolare, la descrizione sintetica di:

- «*mission*» che caratterizza la propria attività professionale (*livelli di responsabilità, importanza della qualità*);
- caratteristiche tecniche dell'organizzazione del soggetto abilitato (*rete professionale, personale, collaboratori, competenze specifiche, ecc.*);
- modalità applicative adottate per lo svolgimento e la documentazione del lavoro di revisione contabile (*carte di lavoro, archiviazione, supporti informatici, ecc.*);
- elementi fondamentali del sistema di controllo interno della qualità (*principi etici e di indipendenza, accettazione e mantenimento dell'incarico, gestione delle risorse umane, ecc.*) e della relativa documentazione (**Esempio predisposto dal CNDCEC**)

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

La responsabilità apicale – primo elemento fondamentale

La **responsabilità finale** del sistema di controllo interno della qualità deve essere **dell'organo di amministrazione** del soggetto abilitato (amministratore delegato o consiglio di amministrazione) con eventuali deleghe operative a persone di adeguata esperienza e capacità.

I soggetti apicali si **assumono così la responsabilità diretta** per il raggiungimento degli obiettivi del sistema di controllo interno della qualità attraverso:

- il **buon esempio** dato a tutto il personale;
- la **diffusione della cultura interna** della qualità;
- la **non prevalenza di considerazioni di tipo commerciale** sulla qualità;
- l'assegnazione di **risorse adeguate per la documentazione ed applicazione** delle direttive e procedure interne.

La responsabilità apicale si applica pienamente ai sindaci-revisori sia individuali che collegiali, in quanto organi composti da professionisti direttamente responsabili dell'incarico di revisione (singolo incarico per il collegio sindacale).

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

I principi etici applicabili – secondo elemento fondamentale

I principi etici applicabili, inclusi quelli relativi a indipendenza e obiettività, a cui fa riferimento la versione attuale dell'ISQC Italia 1 sono:

- **quelli contenuti nel D.Lgs. 39/2010: per gli incarichi di revisione contabile conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/2010 (revisione legale):**
- **quelli contenuti nella parte A (principi di deontologia) e parte B (principi di indipendenza) del Codice Etico IESBA (International Ethic Standard Board for Accountant) quale versione aggiornata del Codice Etico IFAC (International Federation of Accountants): per tutti gli altri incarichi di revisione completa o limitata e le attività di assurance diverse dalla revisione contabile.**

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

I principi etici applicabili contenuti nel D.Lgs. 39/2010

I principi etici applicabili, inclusi quelli relativi a indipendenza e obiettività, sono adesso **disciplinati in modo esteso** nei seguenti articoli del D.Lgs. 39/2010 :

Principi di etica

- art. 9 - Deontologia e scetticismo professionale
- art. 9-bis - Riservatezza e segreto professionale

Principi di indipendenza

- art. 10 - Indipendenza (e obiettività)
- art. 10-bis – Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza
- art. 10-ter – Organizzazione interna (controllo interno della qualità al fine di tutelare l'indipendenza (e obiettività))
- art. 10-quater – Organizzazione del lavoro (***dove si ribadisce l'indipendenza tra i criteri base per la scelta del responsabile dell'incarico e si prescrive l'obbligo di mantenere carte di lavoro anche per la valutazione preliminare dei rischi per l'indipendenza***)

I principi di etica

Codice Etico Italia – NOVITA' 2018

Il MEF, in accordo con le disposizioni degli articoli 9 e 9-bis del D.Lgs. 39/2010, ha recentemente elaborato con determina della Ragioneria generale dello Stato prot. N. 245504 del 20/11/2018, un **codice etico dei principi di deontologia professionale** (art. 9), **riservatezza e segreto professionale** (art. 9-bis), in breve il *Codice Etico Italia*.

L'adozione del **Codice Etico Italia** è stata fatta secondo le modalità definite nella convenzione stipulata in data 24/09/2014 congiuntamente da MEF e CONSOB, con ASSIREVI, CNDCEC e INRL i quali hanno ritenuto opportuno utilizzare quale punto di riferimento le disposizioni del **Codice Etico predisposto dallo IESBA**, organismo internazionale indipendente che opera nell'ambito dell'*IFAC*.

Pertanto, il **Codice Etico Italia** integra le disposizioni degli articoli 9 e 9-bis del D.Lgs. 39/2010 (*testo unico della revisione*) in tema di principi deontologici fondamentali.

Tuttavia, in caso di contrasto, prevalgono le disposizioni del testo unico della revisione.

I principi di etica (segue 1)

Codice Etico Italia - Aspetti generali di confronto con il Codice Etico IESBA

- Si applica obbligatoriamente ed esclusivamente agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/2010 con decorrenza dagli incarichi relativi agli esercizi aventi inizio nel corso del 2019. Invece il **Codice Etico IESBA** si applica a tutti gli incarichi di revisione contabile, sia completa che limitata, ed agli incarichi di «*assurance*» diversi dalla revisione;
- Si riferisce soltanto ai principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale mentre il **Codice Etico IESBA** considera nella Sezione da 100 a 280 i principi etici, nella Sezione 290 i principi di indipendenza applicabili agli incarichi di revisione completa e limitata, nella Sezione 291 i principi di indipendenza applicabili agli altri incarichi di «*assurance*» diversi dalla revisione contabile e nelle Sezioni da 300 a 350 i principi di indipendenza dei *professional accountants in business* diversi dalla revisione;
- Ha preso a riferimento soltanto la prima parte del **Codice Etico IESBA** (Sezioni da 100 a 280) mantenendo la stessa divisione in sezioni e la stessa numerazione dei paragrafi con adattamenti e localizzazioni;
- Ha mantenuto il termine «*assurance*» utilizzato nel **Codice Etico IESBA** per individuare tutte le attività di revisione e diverse dalla revisione a cui si applicano le disposizioni in esso contenute, anche se il **Codice Etico Italia** si applica soltanto agli incarichi di revisione legale (revisione completa) conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/2010.

I principi di etica (segue 2)

Codice Etico Italia - Aspetti generali di confronto con il Codice Etico IESBA (2)

- Comprende un Glossario dei termini più significativi e ricorrenti utilizzati nel testo in cui, tra l'altro, è precisato che, in caso di soggetto abilitato rappresentato dal collegio sindacale ai sensi del Codice Civile, ciascun componente effettivo del collegio sindacale è considerato responsabile dell'incarico;
- E' suddiviso, come il *Codice Etico IESBA*, in due parti: Parte A e Parte B
 - ✓ nella **Parte A** sono definiti i principi deontologici fondamentali (*integrità, obiettività, competenza professionale e diligenza, riservatezza e comportamento professionale*), le categorie di possibili rischi e le misure di salvaguardia;
 - ✓ nella **Parte B** sono descritte le modalità di applicazione dei principi fondamentali a situazioni concrete;
 - ✓ nella **Parte B** alla **Sezione 280** relativa al principio fondamentale di obiettività, si sottolinea l'aspetto dell'indipendenza sia mentale sia agli occhi di terzi (**rinvio**).

I principi di etica (segue 3)

Codice Etico Italia – a chi si riferisce

Il Codice Etico Italia si applica ai soggetti abilitati alla revisione secondo la definizione dell'art. 1 del D.Lgs 39/2010 (revisore legale e società di revisione legale) con la precisazione che:

- il revisore legale persona fisica ricomprende sia il singolo professionista che il componente di un organo societario;***
- nella definizione di soggetto abilitato alla revisione, sono ricompresi:***
 - ✓ le società che controllano il «soggetto abilitato alla revisione» o dallo stesso controllate;
 - ✓ **ove precisato con asterisco «*», i soggetti appartenenti alla sua rete (ad esempio: persone diverse dal soggetto abilitato qualificabili come esperti esterni, persone che all'interno del soggetto abilitato possono influenzare l'esito della revisione, servizio diverso dalla revisione reso dal soggetto abilitato).**

I principi di etica (segue 4)

Codice Etico Italia –Integrità

L'**integrità** impone al revisore di **essere diretto e onesto** in tutte le sue relazioni di natura professionale e di non perseguire utilità non dovute.

Il revisore deve **porre in essere tutte le misure necessarie a ripristinare il livello di integrità** nel caso in cui il suo nome venisse associato a relazioni, comunicazioni o altre informative false o fuorvianti, fornite in modo non ponderato, tali da omettere od occultare informazioni necessarie a non fuorviare il destinatario delle comunicazioni.

Tale principio implica anche la **correttezza e la sincerità**.

I principi di etica (segue 5)

Codice Etico Italia – Obiettività

L'**obiettività** impone al revisore il **divieto di scendere a compromessi** nell'esprimere il proprio giudizio professionale a causa di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di terzi. In presenza di queste situazioni non superabili, il soggetto abilitato non deve svolgere l'incarico assegnato.

Codice Etico Italia – Competenza professionale e diligenza

La **competenza professionale e diligenza** impone al revisore di **mantenere le sue conoscenze e capacità professionali ad un livello tale da garantire** che il proprio cliente riceva prestazioni caratterizzate da professionalità e agire con diligenza nello svolgimento della sua attività, in conformità ai principi professionali e tecnici applicabili.

I principi di etica (segue 6)

Codice Etico Italia – Riservatezza

La **riservatezza** impone al revisore l'obbligo di:

- **astenersi dal divulgare informazioni riservate** che abbia acquisito nell'ambito dell'incarico professionale, salvo che vi sia specifica autorizzazione o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle;
- **non utilizzare informazioni riservate a vantaggio proprio o di terzi;**
- **mantenere la riservatezza anche al di fuori dell'ambiente professionale**, prestando attenzione ad evitare rivelazioni non intenzionali, in particolare a colleghi o familiari.

I principi di etica (segue 7)

Codice Etico Italia – Comportamento professionale

Il **comportamento professionale** impone al revisore 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 professionale del revisore.

Nel farsi pubblicità o promuovere se stesso o la propria attività, **non deve portare discredito all'attività professionale.**

Il revisore deve essere anche **onesto e sincero.**

L'obbligo si considera violato quando un soggetto terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze a disposizione del revisore in quel momento, concluderebbe verosimilmente che la buona reputazione della professione risulti danneggiata.

I principi di etica (segue 8)

Codice Etico Italia – Applicazione pratica dei principi etici fondamentali

L'applicazione concreta dei principi etici fondamentali avviene attraverso:

- ***l'identificazione dei rischi (rappresentati da circostanze e/o relazioni) connessi alla loro mancata osservanza***
- ***la valutazione della significatività dei rischi identificati***
- ***l'individuazione delle misure di salvaguardia***

e, in ogni caso, attraverso la valutazione professionale individuale del soggetto abilitato alla revisione contabile.

I principi di etica (segue 9)

Codice Etico Italia – Categorie di possibili di rischi

- interesse personale*
- auto-riesame*
- promozione degli interessi del cliente*
- familiarità*
- intimidazione*

Si tratta di categorie di rischi evidenziate anche nell'art. 10 – Indipendenza (e obiettività) del D.Lgs. 39/2010.

Esempi di circostanze e relazioni che possono determinare la presenza di rischi per la qualità sono indicati nella Parte B Sezioni 200.4, 200.5 200.6, 200.7 e 200.8 del documento.

I principi di etica (segue 10)

Codice Etico Italia – Obiettività (Sezione 280)

Nella Sezione 280 della parte B del Codice Etico Italia, viene sottolineato l'aspetto dell'**indipendenza** quale condizione necessaria per garantire l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio **senza ingerenze, conflitti di interesse o indebite influenze da parte di terzi**, e manifestare all'esterno tale situazione di indipendenza per tutta la durata dell'incarico di revisione contabile.

Tuttavia, il principio di indipendenza non è trattato in modo diffuso e separato nel Codice Etico Italia e, in accordo con le disposizioni dell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010, il MEF dovrà emanare anche un «Codice sui principi di indipendenza».

Sarà anche necessario l'aggiornamento del principio ISQC Italia 1 nella parte relativa ai principi etici applicabili per recepire le disposizioni contenute nel nuovo Codice Etico Italia, in sostituzione dell'attuale riferimento al Codice Etico dello IESBA.

I principi di indipendenza

In attesa dell'emanazione del Codice di Indipendenza da parte del MEF, per questi principi si devono considerare i seguenti riferimenti:

- **D.Lgs. 39/2010** (art. 10 e 10-bis ed art. 17 per EIP ed ESRI)
- **Principio ISQC Italia 1** (Regole da 21 a 25)
- **Codice Etico IESBA** (Sezione 290, per gli incarichi di revisione completa e limitata, Sezione 291, per gli altri incarichi di «*assurance*» diversi dalla revisione contabile, Sezioni da 300 a 350 per i *professional accountants in business* diversi dalla revisione).

In aggiunta, restano validi:

Per tutti gli incarichi di revisione contabile

- **Principio di revisione n. 100 – Principi sull'indipendenza del revisore**

Per la revisione dei bilanci di EIP (ed ESRI)

- **Regolamento (UE) N. 537/2014** (art. 4, 5 e 6)
- **Regolamento Emittenti emanato dalla Consob** (artt. 149*bis* – 149*duodecies*)

I principi di indipendenza (segue 1)

D.Lgs. 39/2010 – art. 10

Le novità più significative introdotte dal D.Lgs. 135/2016 nell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010 riguardano l'estensione del requisito di indipendenza a:

- qualsiasi persona fisica **in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione contabile,**
- periodo cui si riferiscono** i bilanci da sottoporre a revisione e durante il periodo successivo in cui viene eseguita la revisione legale,
- partecipanti alla eventuale rete professionale del soggetto incaricato della revisione legale (PRIMA SENTENZA NEL 2019 SUL D.LGS. 39/2010),**
- membri degli organi di amministrazione e controllo** del soggetto incaricato,
- dirigenti, revisori e dipendenti** del soggetto incaricato,
- qualsiasi persona fisica che accede ai servizi, oltre a quelli** che sono sotto il controllo del revisore.

I principi di indipendenza (segue 2)

D.Lgs. 39/2010 – art. 10-bis (nuovo del 2016)

L'art. 10-bis disciplina la fase di preparazione della revisione legale e la valutazione preliminare dei rischi per l'indipendenza stabilendo che il **revisore legale abilitato, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione, deve valutare e documentare nelle carte di lavoro**:

- il possesso dei requisiti di indipendenza previsti dall'art. 10;
- l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- la disponibilità di:
 - ✓ personale professionale competente,
 - ✓ tempo
 - ✓ risorsenecessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione.

I principi di indipendenza (segue 3)

Regolamento (UE) N. 537/2014 - art. 4 (per incarichi EIP e ESRI)

- Nell'art. 4 del Regolamento UE 537/2014 – Corrispettivi per la revisione, è previsto **un limite per la prestazione di servizi** diversi dalla revisione **consentiti** (diversi da quelli vietati dall'art. 5 del Regolamento UE 537/2014).

Il **limite** è riferito all'ammontare dei corrispettivi che per i servizi diversi dalla revisione contabile consentiti **non può eccedere il 70% della media dei corrispettivi versati negli ultimi tre esercizi** consecutivi per la revisione legale dell'ente sottoposto a revisione e, se del caso, della sua impresa madre, delle imprese da esso controllate, nonché del bilancio consolidato di tale gruppo di imprese.

- Nell'art. 4 del Regolamento UE 537/2014 – Corrispettivi per la revisione, è previsto un tetto del 15% per i corrispettivi versati da un EIP al revisore legale nel corso di un esercizio, rispetto al totale dei ricavi del revisore (**rischio di dipendenza economica**). In questo caso il revisore (di EIP) è tenuto a informare il Comitato per il controllo interno per discutere e valutare il rischio di indipendenza.

I principi di indipendenza (segue 5)

Regolamento (UE) N. 537/2014 - art. 5 (per incarichi EIP e ESRI) (2)

- Nell'art. 5 del Regolamento UE 537/2014 – Divieto di prestare servizi diversi dalla revisione contabile, **è stato definito un elenco delle attività** diverse dalla revisione contabile **vietate per il revisore abilitato e per i membri della propria rete di appartenenza.**

Questo elenco sostituisce, aggiungendo restrizioni e qualche possibilità di deroga, le precedenti limitazioni contenute nell'art.17 del D.Lgs. 39/2010 prima delle modifiche del 2016.

I principi di indipendenza (segue 6)

Aspetti caratterizzanti la situazione di Indipendenza

Si distinguono normalmente tre diversi profili di indipendenza:

formale, per il **soggetto abilitato** il quale deve rispettare le regole professionali e deve predisporre direttive e procedure interne adeguate per assicurare il loro rispetto da parte di tutto il personale professionale che opera nella propria organizzazione e delle persone che operano della propria rete professionale.

mentale, per il **soggetto responsabile dell'incarico** (ed il personale coinvolto nello svolgimento dell'incarico) il quale deve considerare solo gli elementi che reputa rilevanti per lo svolgimento del suo incarico, escludendo ogni fattore estraneo; questo atteggiamento salvaguarda la sua capacità di formarsi ed emettere un giudizio professionale sul bilancio senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero compromettere tale giudizio e, allo stesso tempo, rafforza la sua capacità di agire con integrità, di **essere obiettivo e di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale** (*concetto già presente nella disciplina professionale ed ora assunto a norma di legge*),

agli occhi di terzi, per il **soggetto responsabile dell'incarico** ed il personale coinvolto nello svolgimento dell'incarico) il quale deve essere visto come indipendente, e quindi, non associato a **situazioni o circostanze tali da indurre un terzo ragionevole e informato a mettere in dubbio la sua autonomia nello svolgere l'incarico** in modo obiettivo.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Accettazione dell'incarico e mantenimento del cliente - terzo elemento fondamentale

Le direttive e le procedure interne devono garantire con ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato, **dopo avere verificato ed eventualmente ridotte le minacce circa la propria situazione di indipendenza, decida preventivamente in merito all'accettazione dell'incarico e mantenimento del cliente** accertando e valutando la presenza dei seguenti principali elementi:

- disponibilità di competenze, tempo e risorse per svolgere l'incarico nei tempi previsti
- capacità di rispettare i principi etici (integrità, obiettività, riservatezza, diligenza, scetticismo, ecc.) e di indipendenza
- acquisizione di informazioni aggiornate su etica ed integrità del cliente (visure camerali, conoscenze dirette, attenzione dei soci all'attività ed ai compensi della revisione, ecc.)
- acquisizione di informazioni aggiornate sull'organizzazione amministrativa e finanziaria del cliente (organigramma, gruppo di appartenenza, sistema di controllo interno, sistema informatico utilizzato, rotazione di personale con responsabilità funzionale, ecc.)
- identificazione e valutazione dei rischi potenziali di revisione (bilancio, settore di attività, incontro con precedente revisore, analisi dei dati di bilancio, parti correlate, ecc.)
- identificazione e valutazione del rischio di frode e di antiriciclaggio.

In caso di acquisizione o rinnovo dell'incarico, queste attività preliminari devono essere documentate nelle carte di lavoro, anche attraverso questionari specifici.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Accettazione dell'incarico e mantenimento del cliente - Collegio Sindacale

In caso di collegio sindacale, le informazioni raccolte ai fini della valutazione preliminare **dovrebbero essere possibilmente esaminate e discusse** dai componenti del Collegio Sindacale in una riunione preliminare all'accettazione o mantenimento dell'incarico.

In caso di nomina del Collegio Sindacale **senza una riunione preliminare dei singoli componenti**, l'incarico dovrebbe essere **accettato con la riserva** di una decisione finale al completamento delle attività necessarie per la valutazione preliminare.

La forma con cui documentare le attività in esame può essere varia e dipende dalla metodologia adottata. Di prassi potrebbe essere redatto:

- un memorandum descrittivo sugli aspetti di condivisione di una metodologia uniforme per lo svolgimento del lavoro** che comprenda questi elementi:
 - approccio metodologico di valutazione dei rischi;
 - modalità di redazione e custodia delle carte di lavoro nel corso dell'incarico e al termine dello stesso;
 - modalità di riesame ed approvazione delle carte di lavoro;
 - criteri di determinazione e ripartizione dei corrispettivi;
 - gestione di eventuali disaccordi, dimissioni di un sindaco effettivo e subentro di un sindaco supplente o di un nuovo sindaco.
- un questionario sulle informazioni raccolte sul cliente**

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Le risorse umane - quarto elemento fondamentale

Il soggetto abilitato deve predisporre direttive e procedure interne adeguate per assicurare con ragionevole sicurezza di **avere a disposizione partner/soci** (responsabili dell'incarico) e **personale professionale** (dipendenti e collaboratori) con un livello di preparazione e competenza tali da far fronte alle proprie responsabilità con la dovuta diligenza.

In particolare, gli **aspetti da considerare nella procedura interna** sono:

- l'assunzione,
- l'assegnazione del personale agli incarichi, incluso il responsabile,
- la capacità professionale (inclusa la tempistica nello svolgimento delle mansioni assegnate),
- le competenze e la formazione professionale
- la valutazione, il percorso di carriera, l'avanzamento, la retribuzione.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Le risorse umane - Soggetti di minori dimensioni

Nei casi di soggetti abilitati di minori dimensioni le procedure per **la valutazione della performance** del personale possono essere **meno formalizzate** in quanto la valutazione avviene in prevalenza sul campo mediante la supervisione dello svolgimento del lavoro da parte del *team* di revisione che, nel caso del singolo professionista, è lo stesso responsabile dell'incarico.

Altre semplificazioni in materia di risorse umane sono riferibili a:

- **formazione del personale**, che può essere fatta attraverso **personale tecnico esterno** in presenza di una struttura interna che non prevede la presenza di persone tecniche adeguate per questa attività;
- **assegnazione** del personale professionale agli incarichi, che può essere **fatta con minori formalità** in presenza di pochi dipendenti e collaboratori.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Le risorse umane - Sindaci-revisori

L'aspetto delle risorse umane **non presenta particolari criticità** per i sindaci-revisori individuali e/o collegiali in quanto lo svolgimento del lavoro di revisione contabile è **affidato in prevalenza** ai singoli componenti dell'organo collegiale i quali **garantiscono come professionisti sia gli aspetti della competenza e formazione professionale che quelli relativi all'identificazione di un responsabile dell'incarico.**

Relativamente invece **all'eventuale coinvolgimento di dipendenti, ausiliari e collaboratori dei sindaci-revisori, i quali assumono ai fini della revisione la qualifica di personale professionale, la gestione delle risorse umane diventa più complessa,** anche se attenuata dalle citate semplificazioni.

In questa ipotesi, dovrebbe essere predisposto dal Collegio Sindacale un programma di lavoro sin dalla fase preliminare per consentire una adeguata pianificazione e selezione delle risorse umane.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico - quinto elemento fondamentale

Le direttive e le procedure interne relative allo svolgimento dell'incarico di revisione devono sviluppare e disciplinare le **seguenti regole applicative specifiche**:

- *uniformità della qualità negli incarichi di revisione*
- *supervisione del lavoro da parte del responsabile*
- *riesame del lavoro*
- *consultazione*
- *riesame della qualità dell'incarico*
- *divergenze di opinione*
- *documentazione del lavoro svolto*

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Uniformità della qualità negli incarichi di revisione (1^a regola specifica)

L'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi di revisione si realizza normalmente attraverso **l'utilizzo da parte del responsabile dell'incarico e del personale professionale** (dipendenti e collaboratori) di questi strumenti:

- **Manuale operativo**, cartaceo e/o elettronico, che definisca le modalità di svolgimento della revisione contabile;
- **Software** per la documentazione ed archiviazione delle carte di lavoro;
- **Altre tipologie di documentazione standardizzata** (tassonomia delle carte di lavoro, ecc.).

La procedura interna deve **anche** comprendere **indicazioni** su:

- modalità di utilizzo degli strumenti informatici e cartacei nelle varie fasi del processo di revisione (dalla pianificazione all'emissione della relazione di revisione)
- previsione di corsi di formazione specifici sull'utilizzo degli strumenti informatici e cartacei (dedicati soprattutto al personale con minore esperienza)
- istruzioni da impartire al *team* di revisione
- modalità di documentazione del lavoro svolto.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Uniformità della qualità negli incarichi di revisione - Sindaci-revisori

Il manuale della revisione per i Sindaci-revisori potrebbe essere predisposto sotto forma di un documento unico di pianificazione, esecuzione e controllo del lavoro di revisione così articolato:

- **quadro di riferimento della revisione** (natura, obiettivi e termini dell'incarico),
- **caratteristiche del cliente** (attività svolta, organizzazione, sistema informatico utilizzato, procedure interne, ecc.),
- **risultati delle verifiche preliminari** di indipendenza, accettazione dell'incarico e mantenimento del cliente,
- **descrizione e valutazione dei rischi preliminari** di revisione individuati con riferimento alle caratteristiche del cliente (*rischio intrinseco*),

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Uniformità della qualità negli incarichi di revisione - Sindaci-revisori (2)

- **descrizione e valutazione dei rischi preliminari** di revisione individuati con riferimento all'organizzazione dei controlli interni del cliente (*rischio di controllo*),
- **descrizione e valutazione delle aree di rischio individuate** per le singole voci di bilancio (incluso il rischio di frode),
- **determinazione del livello di significatività generale e di materialità operativa** per le verifiche di revisione,
- **selezione delle voci di bilancio e delle transazioni economiche** da esaminare in funzione del livello di significatività generale calcolato,
- **programma delle verifiche da svolgere sulle transazioni e sulle procedure interne** (*verifiche di conformità*) e relativa tempistica,
- **programma delle verifiche di revisione da svolgere sulle singole voci di bilancio** (*verifiche di validità*) e relativa tempistica,
- **assegnazione delle verifiche di revisione ai singoli componenti del collegio sindacale ed all'eventuale personale professionale ausiliario,**

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Uniformità della qualità negli incarichi di revisione - Sindaci-revisori (3)

- **tempi e modalità di svolgimento della supervisione e del riesame del lavoro,**
- **decisione in merito alla consultazione ed al riesame della qualità dell'incarico (inclusi tempi e modalità di svolgimento),**
- **descrizione e valutazione dei punti significativi emersi dal lavoro svolto e loro possibile riflesso sulla relazione di revisione,**
- **indicazione del possibile contenuto della relazione di revisione,**
- **modalità di documentazione cartacea e su supporti informatici del lavoro svolto e relativa conservazione (*tassonomia standard proposta dal CNDCEC*)**

Ogni sezione del documento unico dovrebbe comprendere il riferimento alla documentazione di dettaglio contenuta nelle singole carte di lavoro.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Supervisione del lavoro (2^ regola specifica)

Le direttive e le procedure interne devono prevedere che il lavoro svolto sia adeguatamente e tempestivamente **controllato e che la supervisione sia fatta dal responsabile dell'incarico**. La supervisione del lavoro deve comprendere le seguenti attività:

- *seguire l'avanzamento del lavoro,*
- *capire e valutare le competenze e le capacità dei singoli membri del team di revisione (per tempo utilizzato, comprensione istruzioni, ecc.)*
- *identificare e valutare gli aspetti significativi emersi dal lavoro svolto nonché i possibili effetti sul giudizio professionale da emettere,*
- *valutare la necessità di apportare cambiamenti alla pianificazione preliminare del lavoro,*
- *identificare eventuali argomenti significativi da sottoporre a consultazione e/o all'attenzione dei membri più esperti del team di revisione.*

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Supervisione del lavoro - Sindaci-revisori

Questo elemento fondamentale del sistema di controllo interno **non si applica al Sindaco-revisore** che svolge l'attività in forma individuale senza l'utilizzo di personale professionale.

Per contro, i **Sindaci-revisori membri di un collegio sindacale**, che di fatto rappresenta un *team* di revisione, **dovrebbero svolgere e documentare l'attività di supervisione del lavoro anche in assenza di personale professionale coinvolto.**

Lo scopo è **assicurare i terzi interessati al bilancio sottoposto a revisione e consentire ai singoli componenti di dimostrare individualmente all'autorità di vigilanza in caso di ispezione MEF**, che la revisione è stata svolta con adeguati livelli qualitativi e la relazione di revisione emessa è adeguatamente supportata da verifiche fatte in accordo con i principi di revisione.

Si potrebbe **attribuire il compito di svolgimento della supervisione ad uno dei componenti** ed in genere quello con maggiore competenza ed esperienza in materia di revisione.

In presenza di un **professionista interno o esterno con adeguata esperienza coinvolto per lo svolgimento dell'incarico**, la supervisione del lavoro svolto dal collaboratore diventa **ancora più importante in funzione delle responsabilità dirette che si assumono i sindaci-revisori nei confronti dei terzi interessati al bilancio e dell'autorità di vigilanza.**

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame del lavoro (3^a regola specifica)

Le direttive e procedure del controllo della qualità devono prevedere che il **riesame di tutto il lavoro** sia fatto, ai vari livelli del *team* di revisione, da parte dei membri con maggiore esperienza e con l'obiettivo di verificare se:

- sono stati **rispettati i principi di revisione**, le disposizioni normative e regolamentari,
- sono stati **evidenziati aspetti significativi** che possono avere effetti sulla relazione di revisione,
- sono state **svolte le consultazioni**, documentate le conclusioni, risolte le divergenze di opinione emerse tra i membri del *team* con maggiore esperienza sugli aspetti significativi
- è ritenuto necessario **estendere le verifiche** di revisione,
- le **conclusioni** raggiunte nelle singole aree di lavoro sono adeguatamente **documentate**,
- gli **elementi probativi** acquisiti sono **sufficienti e appropriati** per supportare la relazione di revisione.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame del lavoro (2)

Il riesame del lavoro, a differenza di quanto avviene per la supervisione, si **riferisce a tutte le carte di lavoro** ed alla documentazione di supporto allegata, predisposte nello svolgimento delle verifiche di revisione.

Si tratta quindi di un'attività più estesa e dettagliata la cui documentazione, come indicato nel principio di revisione ISA Italia 230, **non implica la necessità che ogni singola carta di lavoro includa l'evidenza del riesame.**

E' invece necessario indicare nella documentazione generale, quali parti del lavoro di revisione sono state sottoposte a riesame e la relativa tempistica di svolgimento.

Il riesame del lavoro dovrebbe **essere effettuato tempestivamente** nel corso sia della fase preliminare che finale della revisione .

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame del lavoro - Sindaci-revisori

Possono verificarsi le seguenti situazioni.

1. *Caso di utilizzo di personale (dipendenti, ausiliari, collaboratori)*

Si creano le condizioni per lo svolgimento del riesame del lavoro in accordo con la regola generale secondo la quale il lavoro dei membri meno esperti del *team* di revisione è riesaminato da quelli più esperti.

2. *Caso di coinvolgimento di un professionista interno o esterno con esperienza e di altro personale meno esperto*

Si porrebbe in questo caso il problema del riesame del lavoro svolto direttamente dal professionista e questa attività dovrebbe essere svolta ed adeguatamente documentata da parte dei Sindaci-revisori i quali assumono la piena responsabilità del lavoro nei confronti dei terzi interessati al bilancio ed, individualmente, nei confronti dell'autorità di vigilanza.

. *Caso di svolgimento del lavoro da parte dei Sindaci-revisori* (situazione più frequente).

Anche in questo caso il riesame del lavoro potrebbe essere organizzato in modo simile a quanto indicato per l'attività di supervisione e cioè mediante l'attribuzione dell'attività operativa ad uno dei componenti ed in genere quello con maggiore competenza ed esperienza in materia di revisione.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Consultazione (4^a regola specifica)

Le direttive e procedure di controllo della qualità devono descrivere le **circostanze e le modalità di svolgimento della consultazione**. In particolare è necessario che:

- gli **aspetti complessi o controversi** emersi in fase di pianificazione del lavoro o durante lo svolgimento del lavoro, siano sottoposti tempestivamente a consultazione,
- le **persone da coinvolgere** nella consultazione all'interno o all'esterno dell'organizzazione del soggetto incaricato della revisione, siano **disponibili e adeguatamente preparate**,
- le **conclusioni** raggiunte siano **documentate e concordate** con il soggetto responsabile dell'incarico e adeguatamente considerate nello svolgimento del lavoro di revisione.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Consultazione (2)

- le **circostanze che potrebbero rendere opportuna la consultazione** quali ad esempio:
 - presenza di problematiche o situazioni mai affrontate in precedenza
 - richiesta di una specifica consulenza (fiscale, legale, ecc.)
 - disaccordo con il cliente o all'interno del team su argomenti significativi ai fini della relazione di revisione
 - aspetti relativi a specificità del business
 - presenza di sistemi informativi complessi
 - dubbi sulla continuità aziendale con possibili effetti sulla relazione di revisione**
 - un nuovo trattamento contabile significativo
 - tematiche di revisione particolarmente complesse
 - frodi o altre irregolarità sospette o rilevate
 - dubbi sull'integrità della Direzione aziendale

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Consultazione (3)

L'inclusione della consultazione tra le procedure interne contribuisce a **promuovere la qualità** del lavoro ed incoraggia il personale professionale in presenza delle circostanze indicate sopra ad utilizzarla.

Lo **svolgimento** della consultazione dovrebbe essere **tempestivo e adeguatamente documentato** anche se affidato a professionisti esterni sulla base di specifici accordi scritti.

I **risultati** della consultazione dovrebbero essere **discussi con il responsabile dell'incarico**, documentati dalla persona che effettua la consultazione e le eventuali divergenze di opinione trattate secondo le regole previste dal principio ISQC Italia 1.

Sulla base di quanto sopra, la documentazione relativa alla consultazione potrebbe essere fatta utilizzando un **questionario specifico**.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Consultazione - Soggetti di minori dimensioni

Il soggetto abilitato di dimensioni minori che non disponga di risorse interne appropriate, ricorre a “risorse esterne qualificate” qualora, nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione, venissero ad evidenziarsi aspetti complessi o controversi.

Consultazione - Sindaci-revisori

In presenza di circostanze complesse e controverse, i Sindaci-revisori individuali e collegiali, sono tenuti a valutare l'opportunità di ricorrere ad una consultazione per assicurare lo svolgimento della revisione secondo adeguati livelli di qualità.

La decisione sia individuale che collegiale dovrebbe essere motivata e documentata nelle carte di lavoro della revisione così come lo dovrebbe essere l'eventuale ricorso a professionisti esterni di comprovata preparazione e competenza

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame della qualità dell'incarico (5^a regola specifica)

Le direttive e le procedure relative al **riesame della qualità dell'incarico di revisione** (*concurring review*) devono stabilire e prevedere le regole di svolgimento delle seguenti principali attività:

- **criteri di selezione** degli incarichi da sottoporre annualmente al riesame quali ad esempio la complessità dell'incarico, l'identificazione di circostanze o rischi inusuali, l'eventuale previsione del riesame da parte di leggi o regolamenti, il rischio che la relazione possa non essere appropriata alle circostanze, ecc.
- **l'esame della documentazione significativa** del lavoro,
- **la valutazione e la discussione con il responsabile dell'incarico delle conclusioni** raggiunte dal riesame sugli aspetti significativi,
- **l'esame della bozza di relazione di revisione,**
- **la nomina del responsabile del riesame della qualità tra i professionisti con esperienza** interni alla struttura oppure incaricando un professionista esterno,

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame della qualità dell'incarico (2)

- **l'indipendenza del responsabile del riesame della qualità** (nomina non da parte del responsabile dell'incarico),
- **la conclusione del riesame della qualità prima dell'emissione della relazione di revisione.**
- **la documentazione delle** procedure da svolgere.
- **la possibilità di completare la formalizzazione delle carte di lavoro relative** al riesame della qualità anche successivamente alla data della relazione di revisione.

Il responsabile dell'incarico può consultare il responsabile del riesame della qualità (se già identificato), anche nel corso dello svolgimento del lavoro, per un confronto su aspetti significativi emersi o su una bozza di relazione di revisione da emettere.

La responsabilità dell'incarico non è attenuata dallo svolgimento di un riesame della qualità.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame della qualità dell'incarico (4)

L'attività del riesame della qualità si **svolge principalmente** tramite colloqui con il responsabile dell'incarico, nelle fasi salienti del lavoro di revisione e **comprende in particolare quanto segue:**

- **esame della pianificazione del lavoro** (valutazione dell'indipendenza, procedura di accettazione dell'incarico e mantenimento del cliente, individuazione del livello di significatività/materialità e verifica del loro rispetto nello svolgimento del lavoro, individuazione e valutazione di rischi specifici, incluso il rischio frode, le risposte a tali rischi da parte del team di revisione, ecc.),

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame della qualità dell'incarico (5)

- **eventuali consultazioni** effettuate in merito a diversità di pareri, ad aree potenzialmente oggetto di controversie o ad altre problematiche significative, ed alle conclusioni raggiunte su tali aspetti,
- **eventuali problematiche** da comunicare alla Direzione aziendale,
- **significatività degli errori** (recepiti e non recepiti) rilevati nel corso della revisione;
- **svolgimento del riesame del lavoro da parte** del team di revisione,
- documentazione relativa **all'analisi degli eventi successivi**;
- **documentazione dell'appropriatezza del presupposto** della **continuità aziendale**,
- **bilancio oggetto di revisione**,

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame della qualità dell'incarico (6)

- verifica che la **documentazione selezionata per l'esame rifletta adeguatamente** il lavoro svolto in relazione alle problematiche significative oggetto di valutazione e le conclusioni raggiunte;
- **relazione di revisione in corso di emissione con riferimento all'appropriatezza del giudizio in essa contenuto.**

L'estensione del riesame della qualità è normalmente determinato dalla complessità dell'incarico e dal rischio che il giudizio di revisione in corso di emissione non sia correttamente formulato.

Sulla base di quanto sopra, l'evidenza del riesame della qualità potrebbe essere fatta attraverso un **questionario specifico** a cui dovrebbe aggiungersi la predisposizione di un apposito **memorandum idoneo a documentare le verifiche svolte**, le valutazioni e le conclusioni raggiunte

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame della qualità dell'incarico - Soggetti di minori dimensioni

Nel caso dei soggetti abilitati con un esiguo numero di responsabili (soci), può non essere fattibile per il responsabile dell'incarico non essere coinvolto nella scelta del responsabile del riesame della qualità.

Se i soggetti abilitati di piccole dimensioni identificano incarichi che richiedono il riesame della qualità, **possono incaricare persone esterne adeguatamente qualificate.**

In alternativa, alcuni soggetti abilitati di piccole dimensioni possono avvalersi di altri revisori legali o di altre società di revisione legale.

Gli incarichi svolti dai soggetti abilitati di dimensioni minori spesso, per natura, complessità e profili di rischio, non soddisfano i criteri in base ai quali dover prevedere il riesame della qualità dell'incarico.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Riesame della qualità dell'incarico - Collegio Sindacale

In caso di Collegio Sindacale, la decisione in merito allo svolgimento o meno del riesame della qualità dell'unico incarico di revisione dovrebbe essere presa, condivisa, motivata e documentata in sede di pianificazione del lavoro.

In caso di decisione favorevole per questa attività, il Collegio Sindacale dovrebbe **affidare l'incarico ad un professionista esterno alla struttura dei singoli componenti ed a quella delle eventuali reti professionali.**

L'incarico dovrebbe essere **formalizzato con un contratto** in cui recepire le modalità applicative che caratterizzano normalmente questa attività e tale contratto potrebbe essere utilizzato direttamente **come procedura interna di controllo della qualità.**

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Divergenze di opinione (6^a regola specifica)

Le direttive e le procedure interne devono stabilire le regole per documentare e risolvere tempestivamente, **prima che sia emessa la relazione di revisione**, le divergenze di opinione che possono sorgere nelle seguenti situazioni:

- tra i membri del *team* di revisione,
- con il responsabile della consultazione,
- con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico.

Se ritenuto necessario, è possibile **ricorrere ad una consultazione esterna** per risolvere le divergenze di opinione indicate sopra e questa possibilità deve essere prevista nelle direttive e procedure interne.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Divergenze di opinione – Collegio Sindacale

Le divergenze di opinione possono portare anche a divergenze finali in merito al giudizio sul bilancio che, nel caso, dovrebbero essere evidenziate nella relazione di revisione.

In caso di divergenze di opinione tra i componenti del Collegio Sindacale su questioni significative ai fini della relazione di revisione oppure tra questi e gli eventuali professionisti esterni incaricati delle attività di consultazione e/o di riesame della qualità dell'incarico, sarà necessario **documentare adeguatamente nelle carte di lavoro la natura di tali divergenze indicando le diverse fonti normative, regolamentari e professionali a supporto delle diverse interpretazioni.**

La documentazione deve essere completata con l'indicazione della decisione presa e delle conseguenze che ne potrebbero derivare ai fini del giudizio professionale sul bilancio.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Documentazione dell'incarico (7^a regola specifica)

Le direttive e le procedure interne devono prevedere i seguenti **aspetti connessi alla documentazione dell'incarico di revisione svolto:**

- le modalità di **raccolta e completamento** nella versione definitiva dopo l'emissione della relazione di revisione,
- le modalità per assicurarne **la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità,**
- le modalità di **conservazione per un periodo sufficiente a soddisfare le proprie esigenze o quanto richiesto da leggi o regolamenti.**

Le carte di lavoro di un incarico di revisione legale devono essere **archivate entro 60 giorni dalla data di emissione della relazione di revisione**, conservate per 10 anni e non devono essere più modificate se non in casi straordinari ad esempio per conoscenza di nuovi fatti aziendali che richiedano lo svolgimento di nuove verifiche e/o modifiche.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Documentazione dell'incarico (2)

Le direttive e procedure interne devono indicare anche i **controlli necessari per assicurare l'integrità, l'accessibilità o la recuperabilità delle carte di lavoro successivamente alla loro archiviazione** su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo.

Il soggetto abilitato può decidere, per motivi legali, regolamentari o di altro tipo, la conservazione della documentazione cartacea originale in aggiunta alla versione scansionata inserita nelle carte di lavoro. In questo caso tale decisione deve essere indicata nelle direttive e nelle procedure.

La documentazione è di proprietà del soggetto abilitato il quale, a sua discrezione, può mettere a disposizione dei clienti alcune sezioni o estratti, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto ovvero l'indipendenza del soggetto abilitato o del suo personale.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Documentazione dell'incarico – Collegio Sindacale

L'aspetto della documentazione **trattato nel principio ISQC Italia 1 riguarda le modalità di raccolta, conservazione, riservatezza, custodia, integrità, accessibilità e recuperabilità** delle carte di lavoro che si riferiscono a fasi successive rispetto a quella della loro preparazione.

La conservazione e successiva gestione delle carte di lavoro rappresenta, per i Sindaci-revisori che fanno parte di un Collegio Sindacale, un secondo aspetto di criticità, aggiunto a quello della loro preparazione.

Infatti, i singoli membri del Collegio Sindacale dovrebbero disporre della documentazione relativa all'incarico essendo individualmente soggetti al controllo esterno della qualità da parte dell'autorità di vigilanza (MEF).

La modalità di preparazione e la responsabilità di conservazione delle carte di lavoro sia dell'incarico di revisione che del sistema di controllo interno della qualità, **determinano difficoltà operative in quanto connesse al tema della collegialità.**

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Documentazione dell'incarico – Collegio Sindacale (2)

Le indicazioni del CNDCEC su questi aspetti sono le seguenti:

- I membri del Collegio Sindacale individuano, di comune accordo, nel presidente, o in uno dei componenti con una struttura organizzativa migliore, il responsabile della conservazione dei file di revisione nel corso del mandato e al termine dello stesso.
- Il Collegio Sindacale può affidare anche ad un soggetto esterno la documentazione al termine dell'incarico, a condizione che siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla legge, dai regolamenti e dai principi di revisione.
- Al termine del mandato si potrebbe anche optare per un sistema di custodia che veda in uno dei componenti del collegio il custode dei file (fascicoli) di revisione nella versione originaria e negli altri due i custodi di una copia conforme dei fascicoli.
- Naturalmente il Collegio Sindacale provvederà a dichiarare la conformità delle copie all'originale e a stabilire che non possano essere apportate modifiche alla documentazione (laddove consentito) se non previa condivisione dei componenti.

Per una soluzione di questa criticità sono comunque necessarie specifiche disposizioni regolamentari (da parte del MEF) o professionali.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio (8^ regola specifica)

Questo elemento del sistema di controllo interno della qualità tratta le attività di:

- monitoraggio delle procedure interne**
- monitoraggio degli incarichi di revisione svolti**
- gestione dei reclami e delle segnalazioni eventualmente pervenuti al soggetto abilitato in relazione al sistema di controllo di qualità o ad incarichi di revisione svolti.**

L'attività di monitoraggio delle procedure interne consente al soggetto abilitato di accertare l'adeguatezza e l'efficacia operativa del proprio sistema interno di controllo della qualità;

L'attività di monitoraggio degli incarichi di revisione consente al soggetto abilitato di accertare se gli incarichi di revisione contabile completa sono stati svolti in accordo con i principi di revisione e se la relazione di revisione è adeguatamente e correttamente documentata .

In generale, la presenza di un'attività di monitoraggio concorrerebbe ad aumentare la fiducia sia dei terzi interessati al bilancio che dell'autorità di vigilanza (MEF) per le proprie verifiche in quanto aumenterebbe le aspettative di un elevato livello di qualità.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio delle procedure interne

Le direttive e le procedure interne relative alle attività di monitoraggio delle procedure interne devono prevedere in particolare questi aspetti:

- l'analisi e la valutazione **continua** del sistema di controllo interno della qualità al fine di assicurare l'osservanza delle disposizioni normative, regolamentari e professionali;
- l'effettiva ed efficace **applicazione delle direttive e delle procedure** riferite ai singoli elementi fondamentali del sistema di controllo della qualità sulla base di un programma di verifiche prestabilito.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio degli incarichi svolti

Le direttive e le procedure interne relative alle attività di monitoraggio degli incarichi svolti devono prevedere in particolare questi aspetti:

- **ispezione, su base ciclica, di almeno un incarico di** revisione per ogni responsabile secondo criteri di selezione che considerano la dimensione del soggetto abilitato, il numero e l'ubicazione geografica, i risultati delle precedenti ispezioni, i rischi associati ai clienti ed a specifici incarichi.
- **un programma di lavoro specifico** sulle modalità di esecuzione delle verifiche: inizio, durata, fine, utilizzo di un questionario sugli aspetti da verificare per le singole voci di bilancio, rilevazione di carenze e commenti, controdeduzioni da parte del responsabile dell'incarico, chiusura, trasmissione dei risultati, *follow-up* dei risultati di precedenti verifiche, valutazione dei risultati e relazione conclusiva;
 - modalità di gestione dei casi in cui i risultati del monitoraggio degli incarichi evidenzino **l'emissione di una relazione di revisione non appropriata,**
 - modalità di gestione dei casi in cui **non risultino svolte alcune procedure di revisione pianificate.**

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio delle procedure interne e degli incarichi svolti

Le direttive e le procedure interne relative alle due attività di monitoraggio devono anche prevedere i seguenti aspetti:

- l'affidamento della **responsabilità dei processi di monitoraggio** ad uno o più partner o a persone (anche esterne alla struttura del soggetto abilitato) con esperienza ed autorità appropriate;
- l'**esclusione dalle attività di monitoraggio** delle persone coinvolte nello svolgimento e nel riesame della qualità dell'incarico;
- la **documentazione e la valutazione dell'effetto delle eventuali carenze** rilevate stabilendo se trattasi di carenze sistematiche, ripetitive o comunque significative che richiedono una pronta azione correttiva;
- la **comunicazione al responsabile dell'incarico** e ad ogni altro personale appropriato delle carenze rilevate e delle raccomandazioni correttive;
- l'**adozione di misure disciplinari nei confronti** di coloro che non hanno rispettato le direttive e le procedure interne soprattutto in caso di reiterazione;

IL CONTROLLO INTERNO DI QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio delle procedure interne e degli incarichi svolti (2)

- coordinamento, in presenza di una rete professionale di cui il soggetto abilitato faccia parte, delle direttive e delle procedure interne del controllo della qualità con quelle in atto presso la rete, prevedendo uno scambio di informazioni sui risultati delle rispettive verifiche;
- predisposizione, a conclusione delle attività di monitoraggio, di una **relazione informativa contenente la descrizione ed i risultati delle attività di monitoraggio** del sistema di controllo interno e degli incarichi di revisione (con indicazione delle carenze significative emerse e delle azioni per risolverle),
- invio della relazione informativa **alla Direzione del soggetto** abilitato ed a tutti i responsabili degli incarichi (anche di quelli non sottoposti a verifica).

IL CONTROLLO INTERNO DI QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio - Soggetti di minori dimensioni

Nel caso di soggetti abilitati di dimensioni minori le procedure di monitoraggio sia delle procedure interne che degli incarichi svolti, sono **affidate normalmente alle stesse persone responsabili** della configurazione e della messa in atto del sistema di controllo della qualità o che svolgono il riesame della qualità dell'incarico (se previsto).

Ove ciò non sia fattibile a causa della esiguità delle risorse disponibili, il soggetto abilitato **può stipulare accordi con una persona esterna adeguatamente qualificata**, ovvero di un altro revisore legale o un'altra società di revisione legale al quale assegnare le funzioni di monitoraggio, inclusa l'ispezione.

Tali accordi potrebbero costituire direttamente le procedure di monitoraggio sia delle procedure interne che costituiscono il sistema di controllo della qualità sia dei lavori di revisione contabile svolti.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio delle procedure interne - Sindaci-revisori individuali

In base alle disposizioni professionali, **il Sindaco-revisore individuale responsabile dell'incarico, assume anche la responsabilità della corretta applicazione ai propri incarichi delle procedure interne descritte nel proprio manuale di controllo della qualità.**

Questo si applica anche in presenza di una eventuale struttura professionale (studio o STP) di appartenenza del Sindaco-revisore individuale dove operano altri professionisti abilitati.

Pertanto, il monitoraggio delle procedure di controllo della qualità in capo al **sindaco-revisore individuale** dovrebbe essere svolto e **documentato con verifiche su alcuni dei diversi incarichi assegnati allo stesso professionista.**

Lo svolgimento delle verifiche dovrebbe essere **affidato ad un soggetto esterno** sulla base di un contratto scritto che potrebbe costituire in questo caso la procedura interna

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio delle procedure interne – Collegio Sindacale

L'attività di monitoraggio per il **Collegio Sindacale** si riferisce all'unico incarico di revisione di cui è responsabile e per il quale dovrebbe essere fatta la verifica della effettiva applicazione delle procedure interne di controllo qualità.

Per il Collegio Sindacale, si ritiene quindi che il monitoraggio delle procedure possa essere validamente assolto dallo stesso Collegio Sindacale attraverso la formale verifica "collegiale" del corretto utilizzo della modulistica relativa alle procedure di controllo della qualità senza la formale verifica delle procedure interne descritte nel proprio manuale di controllo della qualità.

La modulistica dovrà essere predisposta con la firma di tutti i membri del collegio ed essere inserita in una specifica sezione delle carte di lavoro dell'incarico.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio degli incarichi svolti - Sindaci-revisori individuali

Questa attività può essere considerata come facoltativa in presenza di incarichi valutati con un livello di rischio basso. Se ne rileva tuttavia l'utilità in un'ottica di preparazione alla verifica ispettiva del MEF.

In presenza di una struttura professionale di appartenenza (studio o STP) dove operano altri professionisti individuali abilitati si ritiene che, in accordo con le semplificazioni previste nel principio ISQC Italia 1, la funzione di monitoraggio degli incarichi di revisione svolti, possa essere assegnata al professionista responsabile della configurazione e della messa in atto del sistema di controllo della qualità nell'ambito della struttura professionale.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Monitoraggio dell'incarico svolto – Collegio Sindacale

Relativamente al monitoraggio dell'incarico svolto, si ritiene che questa attività possa essere considerata come facoltativa anche per il Collegio Sindacale in presenza di una valutazione dell'incarico con un livello di rischio basso e in quanto soggetto incaricato e responsabile di un solo incarico.

Se ne rileva anche in questo caso l'utilità a beneficio dei singoli componenti del Collegio Sindacale e in un'ottica di preparazione alla verifica ispettiva del MEF.

L'attività di monitoraggio dell'incarico di revisione svolto, se ritenuta necessaria, dovrebbe essere affidata ad un professionista esterno adeguatamente qualificato. In tale caso, l'accordo stipulato con tale professionista potrebbe costituire la procedura di monitoraggio ai fini della documentazione del sistema di controllo della qualità.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Reclami e segnalazioni

Le direttive e le procedure interne devono consentire, con una ragionevole sicurezza, la **gestione appropriata dei reclami e delle segnalazioni** che possono riguardare:

- la **mancata conformità del lavoro svolto** ai principi professionali ed alle disposizioni normative e regolamentari;
- la **non conformità al sistema interno di controllo della qualità.**

Il personale dipendente del soggetto abilitato deve essere messo in grado di disporre di canali e modalità di comunicazione chiaramente individuati nelle procedure interne da utilizzare per sollevare eventuali dubbi ed effettuare reclami e segnalazioni (esclusi quelli futili) senza timore di ritorsioni.

I reclami e le segnalazioni possono provenire anche dall'esterno da parte dei clienti o di terzi.

Le direttive e le procedure interne devono anche prevedere l'assegnazione della responsabilità di tale funzione ad un partner con esperienza appropriata, che abbia autorità all'interno del soggetto abilitato e che non sia coinvolto nell'incarico di revisione cui il reclamo o la segnalazione si riferisce.

Occorre, infine, prevedere la possibilità di avvalersi di un consulente legale esterno, qualora ritenuto necessario.

In caso di reclami o segnalazioni riferite a carenze del sistema di controllo interno della qualità, il soggetto abilitato deve porre in essere le azioni correttive appropriate.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Reclami e segnalazioni - Soggetti di minori dimensioni

I soggetti abilitati di dimensioni minori si avvalgono normalmente della collaborazione di un **consulente legale esterno** per gestire i reclami e le segnalazioni. Tali accordi di collaborazione costituiscono parte del sistema interno di controllo della qualità del soggetto abilitato.

Reclami e segnalazioni - Sindaci-revisori

La tipologia di reclami che potrebbe interessare i Sindaci-revisori incaricati della revisione legale è **più facilmente collegabile al rischio di mancata conformità del lavoro svolto ai principi professionali** ed alle disposizioni normative e regolamentari piuttosto che alla non conformità al sistema interno di controllo della qualità.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

Lo svolgimento dell'incarico

Documentazione (moduli) del sistema di controllo della qualità (9^a regola specifica)

Il soggetto abilitato deve predisporre direttive e procedure sull'utilizzo di una **documentazione che fornisca evidenza della effettiva operatività dei singoli elementi fondamentali** del sistema interno di controllo della qualità.

Si tratta cioè dei prospetti allegati alle singole direttive e procedure interne la cui forma e contenuto dipende dalla dimensione del soggetto abilitato, dalla natura e complessità delle direttive e delle procedure interne e dall'organizzazione del soggetto abilitato.

Gli allegati devono essere conservati per un periodo di tempo sufficiente per consentire la verifica e la valutazione del corretto funzionamento del sistema di controllo della qualità e del controllo della qualità degli incarichi di revisione legale ovvero per un periodo più lungo qualora richiesto da leggi o regolamenti.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISQC Italia 1

NOVITA' IN ARRIVO DALLO IAASB

E' in corso una profonda rivisitazione da parte dello IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) del principio ISQC 1 (International Standard on Quality Control) che assume la denominazione di ISQM 1 (International Standard on Quality Management) ed introduce una nuova metodologia per rendere più efficaci e più applicabili ai revisori di minori dimensioni le regole del controllo della qualità. In particolare è richiesta:

- L'identificazione di obiettivi specifici della qualità per i singoli elementi fondamentali;
 - L'identificazione dei possibili rischi per il raggiungimento degli obiettivi;
 - La valutazione dei rischi identificati per stabilire il loro livello;
 - La definizione di direttive (regole) e procedure interne (line guida) per la gestione dei rischi identificati.
- . La comunicazione e l'informazione delle direttive e procedure interne come nuovo elemento fondamentale.

E' anche prevista:

- la stesura di un nuovo principio ISQM 2 relativo al **riesame della qualità dell'incarico** (una delle regole specifiche dell'elemento fondamentale relative allo svolgimento dell'incarico);
- la rivisitazione del principio internazionale di revisione ISA 220;
- La preparazione di un documento di supporto per spiegare l'applicabilità della nuova metodologia in modo proporzionale alle dimensioni della struttura ed alla tipologia degli incarichi di revisione dei revisori di minore dimensione.

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISA Italia 220

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 220 riguarda **l'applicazione delle procedure di controllo della qualità agli incarichi di revisione contabile completa** del bilancio d'esercizio e consolidato e **si rivolge al responsabile dell'incarico di revisione.**

Questi si assume la **responsabilità della qualità complessiva** dell'incarico di revisione contabile a lui assegnato **nel presupposto che il soggetto incaricato della revisione** (di cui il responsabile dell'incarico fa parte) **disponga di un adeguato sistema di controllo della qualità in accordo con le disposizioni del principio internazionale ISQC Italia 1.**

L'obiettivo è mettere in atto procedure di controllo della qualità a livello di incarico che consentano di acquisire una ragionevole sicurezza che:

- a) **la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;**
- b) **la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.**

Il **responsabile dell'incarico** deve verificare che il **team di revisione**, ed eventuali esperti esterni coinvolti, **possiedano le competenze e le capacità** appropriate alla natura e complessità dell'incarico e deve effettuare dei controlli nel corso dell'incarico di revisione sulle attività relative al controllo della qualità

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISA Italia 220 ⁽²⁾

Anche dopo i recenti cambiamenti fatti nel 2018 per recepire le novità introdotte dal D.Lgs. 135/2016, esiste **piena coerenza** tra le procedure di verifica della qualità applicate al singolo incarico con le disposizioni generali sulle modalità di definizione e struttura del sistema di controllo interno della qualità da parte dei soggetti abilitati.

I **punti chiave** del principio di revisione ISA Italia 220 esposti nel seguito confermano questa coerenza rispetto a quanto in precedenza illustrato per il principio internazionale ISQC Italia 1.

Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite le procedure per:

- ✓ la conformità ai principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza,
- ✓ l'accettazione dell'incarico ed il mantenimento dei rapporti con il cliente

IL CONTROLLO INTERNO DELLA QUALITA'

ISA Italia 220 (4)

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità:

- della direzione, supervisione, svolgimento dell'incarico in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari,
- del riesame del lavoro,
- della effettuazione di consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi,
- dell'effettuazione del riesame della qualità dell'incarico,
- dell'individuazione di un responsabile per lo svolgimento del riesame della qualità dell'incarico (se ritenuto necessario).

Relativamente invece alle due attività di monitoraggio:

Il responsabile dell'incarico deve tener conto:

- dei risultati dell'ultimo processo di monitoraggio svolto
- se le eventuali carenze evidenziate possano influire sull'incarico di revisione in corso;
- in presenza di carenze, può tenere in considerazione le misure poste in essere per porre rimedio alla situazione.

IL CONTROLLO ESTERNO DELLA QUALITA'

D.Lgs. 39/2010 Art. 20 - Controllo della qualità

Il controllo esterno della qualità da parte dell'autorità di vigilanza (MEF) è previsto dall'art. 20 del D.Lgs. 39/2010 ed interessa obbligatoriamente tutti i revisori legali iscritti nel Registro che svolgono la revisione legale in enti diversi dagli EIP.

Il controllo esterno si pone questi **obiettivi generali**:

- cercare di garantire una qualità della revisione legale uniformemente elevata, considerato che, in esito ai controlli della qualità, sanzioni appropriate aiutano a prevenire ed a correggere revisioni non corrette,
- rafforzare e consolidare la fiducia del pubblico e degli utilizzatori dei bilanci societari, sulla portata ed affidabilità della revisione legale dei conti.

IL CONTROLLO ESTERNO DELLA QUALITA'

D.Lgs. 39/2010 Art. 20 (segue 2)

L'art. 20 è stato modificato in modo significativo dal D.Lgs. N. 135/2016 e definisce in modo più preciso i termini e le modalità di svolgimento del controllo esterno della qualità. Tuttavia, in mancanza del Regolamento applicativo del MEF, questa attività di controllo non è ancora avviata.

Una delle **novità più significative** è nel comma 1 dell'art. 20 dove si stabilisce che tutti i revisori legali iscritti nel Registro, **inclusi i componenti del collegio sindacale**, che svolgono incarichi di revisione in enti diversi dagli EIP, sono soggetti al controllo esterno della qualità da parte dell'autorità di vigilanza (MEF).

Al comma 3 dello stesso articolo si precisa che il controllo della qualità per gli incarichi di revisione **in EIP** è svolto **dalla CONSOB** secondo le disposizioni contenute nell'art. 26 del Regolamento europeo n. 537/2014 cui si rinvia per dettagli. Il controllo esterno è già svolto dalla CONSOB da tempo.

Il controllo esterno è previsto con la periodicità di:

- **tre anni** per gli iscritti nel Registro che svolgono la revisione legale in Enti di Interesse Pubblico (EIP).
- **sei anni** per gli iscritti nel Registro che non svolgono la revisione legale in Enti di Interesse Pubblico (EIP).

IL CONTROLLO ESTERNO DELLA QUALITA'

D.Lgs. 39/2010 Art. 20 (segue 3)

In base al comma 13 dell'art. 20, il controllo esterno della qualità è basato su una **verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati** per il singolo incarico ed include una **valutazione dei seguenti aspetti**:

- ✓ **adeguatezza dei documenti risultanti dalle carte di lavoro,**
- ✓ **conformità ai principi di revisione,**
- ✓ **conformità ai requisiti di indipendenza applicabili,**
- ✓ **quantità e qualità delle risorse investite,**
- ✓ **dimensione dei corrispettivi per la revisione,**
- ✓ **adeguatezza della relazione di revisione.**

Sono possibili anche verifiche di vigilanza su: tirocinio, esame di abilitazione, iscrizione al Registro, adozione dei principi di deontologia, formazione professionale continua.

Sempre al comma 13, è stabilito che tutti i revisori iscritti nel Registro sono soggetti al controllo esterno che ha per oggetto l'incarico di revisione legale, **mentre le sole società di revisione legale sono soggette anche al controllo esterno del proprio sistema di controllo della qualità.**

IL CONTROLLO ESTERNO DELLA QUALITA'

D.Lgs. 39/2010 Art. 20 (segue 4)

Altri aspetti significativi definiti nel nuovo art. 20 del D. Lgs. n. 39/2010 riguardano quanto segue:

Comma 5

Stabilisce i parametri per definire la periodicità di svolgimento del controllo di qualità distinguendo:

- ✓ il caso di revisori con incarichi in imprese che superano i limiti di cui all'articolo 1, comma 1, lettera s - *bis* e cioè totale attivo € 4.000.000, ricavi netti e 8.000.000, numero medio dei dipendenti 50, per i quali il controllo deve essere fatto almeno ogni sei anni;
- ✓ il caso di revisori con incarichi in imprese che non superano limiti di cui all'articolo 1, comma 1, lettera s - *bis* per i quali il controllo è fatto sulla base di un'analisi del rischio (natura dei clienti, incidenza del fatturato per attività diverse dalla revisione, risultati di precedenti verifiche, ecc.) e senza periodicità minima.

IL CONTROLLO ESTERNO DELLA QUALITA'

D.Lgs. 39/2010 Art. 20 (segue 5)

Comma 14

In questo comma sono indicati criteri dimensionali per le verifiche stabilendo che i controlli della qualità sono appropriati e proporzionati alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore legale o dalla società di revisione legale oggetto di controllo.

Altri commi

Gli altri commi dell'art. 20 sono dedicati in prevalenza ai soggetti che svolgeranno i controlli della qualità. Questi aspetti e quelli che, in altri articoli sopra citati, trattano delle competenze dell'autorità preposta alla vigilanza (MEF), non sono esaminati in questa sede.

Il D.Lgs. n. 39/2010 si occupa anche delle modalità di svolgimento della vigilanza da parte delle autorità preposte, in particolare agli artt. 21 e 21 bis (MEF) ed all'art. 22 (CONSOB).

IL CONTROLLO ESTERNO DELLA QUALITA'

D.Lgs. 39/2010 Art. 20 (segue 6)

Considerando che le verifiche di vigilanza della CONSOB sui revisori con incarichi in EIP ed ESRI sono avviati già da alcuni anni mentre quelli del MEF non sono ancora iniziati, **sarebbe auspicabile un coordinamento tra i due organismi di vigilanza** (in altri paesi europei esiste un solo organo di vigilanza) **in particolare sui seguenti aspetti:**

- possibilità di coinvolgimento di professionisti esterni nello svolgimento della revisione contabile;
- definizione dei servizi diversi dalla revisione vietati e di quelli ammessi con limiti;
- modalità di valutazione delle eccezioni emerse dalle verifiche di vigilanza;
- natura e rilevanza delle sanzioni a fronte delle eccezioni di vigilanza.