

***IL COMMERCIALISTA VENETO*** n. 261 - 2021



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

# INSERTO

## **IL CONTROLLO DELLA QUALITA' NELLA REVISIONE LEGALE**

Alberto Pesenato  

---

ORDINE DI VERONA

# Il controllo della qualità nella revisione legale

Alberto Pesenato<sup>1</sup>  
ORDINE DI VERONA

Il D. Lgs. n. 39/2010 ha stabilito che il soggetto abilitato alla revisione legale sarà sottoposto a un controllo di qualità basato sulla verifica degli atti e procedure di revisione adottate ed applicate. Il Controllo di Qualità farà riferimento ai Principi di Revisione ISA Italia: 220 - ISCQ 1. Si illustrano qui i principi generali dando anche alcune indicazioni operative.

## 1. CONTROLLO DELLA QUALITÀ: PARTE INTRODUTTIVA

Il D.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 ha introdotto il controllo di qualità sull'operato dei revisori. I soggetti abilitati alla revisione<sup>2</sup> saranno soggetti a un controllo di qualità almeno ogni sei anni, almeno ogni tre se svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico. Il controllo di qualità sarà effettuato da persone fisiche in possesso di adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione e di informativa finanziaria e di bilancio, nonché di formazione specifica in materia di controllo della qualità. La selezione delle persone da assegnare a ciascun controllo avverrà in base a una procedura volta a escludere conflitti di interesse tra le stesse e i revisori oggetto del controllo.

Il controllo della qualità, basato sulla verifica dei documenti di revisione selezionati, include:

- valutazione della conformità ai principi di revisione
- requisiti di indipendenza del revisore;
- quantità e qualità delle risorse impiegate nell'attività di revisione;
- congruità dei corrispettivi;
- sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione legale (*Internal quality review*).

I soggetti incaricati del controllo redigono una relazione che contiene gli esiti dello stesso e le eventuali raccomandazioni al revisore di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del relativo termine. Se questi interventi non sono posti in essere, il Ministero dell'Economia delle Finanze e la CONSOB (per gli enti pubblici) possono applicare le sanzioni.

Il Ministero dell'Economia, sentita la CONSOB, detta con proprio provvedimento le disposizioni di attuazione, definendo, in particolare, i criteri per lo svolgimento del controllo di qualità, mentre la CONSOB (con regolamento) se ne occupa per i revisori degli enti di diritto pubblico. Il decreto legislativo in questione, attribuendo le funzioni di vigilanza al Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>3</sup>, ha optato per una scelta che appare unica a livello europeo e si discosta dall'impostazione seguita dagli altri Stati membri che hanno creato una autorità *ad hoc* con l'esclusiva funzione di vigilare sui revisori.

Tale decreto ha, invece, ritenuto adeguato allo svolgimento della vigilanza sui revisori un soggetto, indubbiamente di elevato livello, facente parte della struttura di Governo, ma deputato a gestire altre materie e tematiche rilevanti. A tale soggetto, inoltre, è stato attribuito il compito di disciplinare, mediante un cospicuo numero di Regolamenti, molti aspetti di dettaglio riguardanti la revisione, incluse aree tra cui, ad esempio, la *formazione continua* e il *controllo di qualità*, che, come noto, richiedono una complessa attività organizzativa ed un tempestivo avvio della loro esecuzione.

Il soggetto incaricato del controllo sulla qualità della revisione dovrà essere *in grado di ripercorrere le varie fasi della revisione*, vale a dire il percorso svolto dal revisore legale (singolo o società di revisione) per giungere alla conclusione del lavoro documentata e finalizzata nella relazione di revisione.

Il controllo riguarderà innanzitutto l'attività svolta (*Tav.1*), ovvero come è stato programmato ed eseguito l'intervento di revisione, e avrà per oggetto le carte di lavoro e l'organizzazione ed archiviazione delle stesse.

Come sopra ricordato, il controllo della qualità si basa sulla verifica delle procedure di revisione applicate, sulla valutazione della loro conformità ai principi di revisione, sui requisiti di indipendenza del revisore, sulla quantità e competenza specifica dei collaboratori impiegati, sulla congruità dei corrispettivi richiesti, sulla verifica del sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione ed altro. Faccio notare che tutte le società di revisione iscritte *Assirevi* hanno al loro interno dei *team* specializzati nelle verifiche definite "*Interoffices quality reviews*": in pratica, verificano a campione alcuni lavori controllando che siano stati eseguiti in conformità a quanto è richiesto dalla pratica professionale interna che non differiscano da quanto richiesto dai principi di revisione.

<sup>1</sup> Autore dei manuali: "*Revisore Legale*" IX Edizione 2020 WKI Ipsa e "*Organismo di Vigilanza*" - WKI - Ipsa - VIII Edizione 2021 "*Organismo di Vigilanza*" VIII Edizione 2021 WKI Ipsa. Altri contributi sono disponibili nel sito [www.albertopesenato.net](http://www.albertopesenato.net) [www.formazionerevisori.net](http://www.formazionerevisori.net) <https://www.andoc.info/>

<sup>2</sup> Soggetto abilitato alla revisione (o anche «soggetto abilitato»): un revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario, una società di revisione legale o un'altra entità abilitata alla revisione e costituita da professionisti contabili (ISCQ 1). Le definizioni di soggetto incaricato della revisione, rete o di soggetto appartenente alla rete presenti nei principi etici applicabili possono differire da quelle indicate nel P.R. ISA Italia 220 o ISCQ 1. Per esempio, il Codice IFAC definisce il «soggetto incaricato della revisione» come:

- (a) un singolo professionista, un'entità o una società costituita da professionisti contabili;
- (b) un'entità che controlla tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità;
- (c) un'entità controllata da tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità.

<sup>3</sup> Determina MEF - RGS - Prot. 245504 del 20/11/2018 - U "*Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti*" Parte A e Parte B (Tav. 2) e P.R. ISA Italia 220 e ISCQ Italia 1

## **2. CONTROLLO DELLA QUALITÀ: LA TEORIA (ISA ITALIA 220 – ISCO 1)**

Ogni principio di revisione ISA Italia<sup>4</sup> si divide in cinque parti, ma se si escludono le tre introduttive (*Introduzione, Obiettivi, e Definizione*), le parti fondamentali sono due (*Regole e Linee Guida - Tav. 3*). Queste ultime si distinguono per il fatto che le regole sanciscono il principio da applicare, mentre le linee guida indicano le spiegazioni per porre le regole in essere. In effetti le linee guida:

- a) spiegano con maggiore precisione il significato di una regola o quale sia il suo ambito di applicazione;
- b) includono esempi di direttive e di procedure che possono essere appropriate alle circostanze.

Le linee guida sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole e possono fornire anche informazioni di carattere generale sugli aspetti affrontati nel principio di revisione. Anche l'ISA 200<sup>5</sup>, relativo a obiettivi e svolgimento della revisione, ribadisce quanto sopra.

### **2.1 Il controllo di qualità (ISA Italia 220 – ISCO 1): regole e linee guida**

Il controllo della qualità dell'operato del revisore legale si basa su sei principi, come dettato dalle regole e linee guida dei Principi di revisione 220 e ISCO 1; infatti, il soggetto abilitato deve istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

- a) le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato;
- b) i principi etici applicabili;
- c) l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici;
- d) le risorse umane;
- e) lo svolgimento dell'incarico;
- f) il monitoraggio.

L'organizzazione del controllo qualità è indirizzata su due livelli.

- il primo livello riguarda le regole generali e linee guida a cui deve attenersi l'organizzazione deputata alla revisione legale definite sopra dalle lettere a) b) c) e in parte d);
- il secondo riguarda l'applicazione specifica e l'organizzazione dell'intervento di revisione ed il controllo dello stesso definite sopra dalle lettere e) ed f) e parte della d).

Si presenta una sintesi dei vari obblighi che il soggetto abilitato è tenuto ad assolvere utilizzando, anche in questo caso, degli strumenti appropriati (questionari e *check list*) che agevolino l'adozione ed applicazione di quanto imposto dai principi di revisione.

#### **a) Responsabilità apicali per la qualità**

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di:

- 1) documentare le proprie direttive e procedure e comunicarle al personale;
- 2) stabilire direttive e procedure tali che la persona (o le persone) a cui è stata attribuita la responsabilità operativa del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato abbia (abbiano) esperienza e capacità sufficienti e appropriate, nonché l'autorità necessaria ad assumere tale responsabilità.

#### **b) Principi etici applicabili**

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di stabilire direttive e appropriate procedure per ottenere una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato stesso, i suoi collaboratori ed il personale rispettino i principi etici applicabili (indipendenza e obiettività, riservatezza, correttezza e competenza professionale, integrità e irreprensibilità); inoltre ha l'obbligo di stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che, all'interno della struttura, i propri collaboratori, il personale e, ove applicabile, altri soggetti tenuti al rispetto dei principi di indipendenza (incluso il personale degli altri soggetti appartenenti alla rete) mantengano l'indipendenza, ove ciò sia richiesto dai principi etici applicabili. Tali direttive e procedure devono consentire al soggetto abilitato di:

- a) comunicare i propri principi di indipendenza al personale e, ove applicabile, agli altri soggetti tenuti a rispettarli;
- b) identificare e valutare le circostanze e i rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza e porre in essere le azioni appropriate per eliminarle, ovvero ridurle ad un livello accettabile, applicando misure di salvaguardia, ovvero, se ritenuto appropriato, recedendo dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

#### **c) L'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici**

Il soggetto abilitato deve adottare direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici, configurate per conseguire una ragionevole sicurezza di porre in essere o mantenere unicamente i rapporti e gli incarichi per i quali:

- a) disponga delle competenze e abbia la possibilità di svolgerlo, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse;
- b) sia in grado di rispettare i principi etici applicabili;
- c) abbia considerato l'integrità del cliente e non disponga di informazioni che possano indurlo a concludere che il cliente manchi di integrità.

Tali direttive e procedure devono prevedere che il soggetto abilitato:

- a) acquisisca preliminarmente le informazioni necessarie nelle seguenti circostanze: accettare un incarico con un nuovo cliente, mantenere un incarico già in essere e accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito;
- b) stabilisca se è appropriato accettare l'incarico da un cliente nuovo o già acquisito qualora, accettando tale incarico, si identifichi un potenziale conflitto di interessi;

<sup>4</sup> Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in collaborazione con Assirevi e Consob, ha tradotto gli ISA: le società di revisione li utilizzano da tempo e gli stessi ISA ne auspicano l'utilizzazione (Isa 200, A54). Gli ISA contengono una parte obbligatoria, costituita dalle «**Regole**» e una parte applicativa, costituita dalle «**Linee Guida e altro materiale applicativo**» che, a volte, contiene anche delle «**Appendici**».

<sup>5</sup> Il principio di revisione Isa Italia 200 tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione. Definisce gli obiettivi generali del revisore indipendente e spiega la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore indipendente il raggiungimento di tali obiettivi. Illustra inoltre l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione e include le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore indipendente applicabili a tutte le revisioni contabili.

- c) documenti il modo in cui sono state risolte le problematiche, qualora ne siano identificate e il soggetto abilitato decida di accettare o di mantenere il rapporto con il cliente o un incarico specifico.

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di stabilire direttive e procedure sul mantenimento di un incarico e sul rapporto con il cliente per i casi in cui acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, lo avrebbero indotto a rifiutare l'incarico. Tali direttive e procedure devono includere la considerazione:

- delle responsabilità professionali e legali che si applicano alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo per il soggetto abilitato di informare la persona o le persone che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, le autorità di vigilanza;
- della possibilità di recedere dall'incarico e di interrompere il rapporto con il cliente.

### d) Risorse umane

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza di avere sufficiente personale con le competenze, le capacità e l'impegno al rispetto dei principi etici, necessari per:

- svolgere gli incarichi in conformità ai principi di revisione, alla pratica professionale e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- consentire al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate alle circostanze.

### Assegnazione dei team degli incarichi

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di attribuirsi o assegnare la responsabilità di ciascun incarico e ha l'obbligo di stabilire direttive e procedure affinché:

- a) l'identità ed il ruolo del responsabile dell'incarico siano comunicati ai membri della direzione del cliente con responsabilità strategiche e ai responsabili delle attività di *governance* del cliente;
- b) il responsabile dell'incarico abbia le competenze, le capacità e l'autorità appropriate per ricoprire il ruolo;
- c) le responsabilità connesse a tale ruolo siano chiaramente definite e comunicate al responsabile dell'incarico.

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di stabilire, altresì, direttive e procedure per l'assegnazione di personale appropriato in possesso delle necessarie competenze e con le capacità di:

- svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- consentire al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate alle circostanze.

### e) Svolgimento dell'incarico

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di avere una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi di revisione, alla pratica professionale e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili per poter emettere relazioni appropriate alle circostanze. Tali direttive e procedure devono includere:

- a) gli aspetti rilevanti al fine di favorire l'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi;
- b) le responsabilità della supervisione;
- c) le responsabilità del riesame del lavoro.

Le direttive e le procedure del soggetto abilitato sulla responsabilità del riesame del lavoro devono essere stabilite sulla base del principio che il lavoro dei membri meno esperti del *team* sia riesaminato da quelli più esperti.

### f) Monitoraggio

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di istituire un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. Tale processo ha l'obbligo di:

- a) comprendere un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, inclusa l'ispezione, su base ciclica, di almeno uno tra gli incarichi conclusi da ciascun responsabile;
- b) richiedere che la responsabilità del processo di monitoraggio sia affidata ad uno o più partner, ovvero ad altre persone, nell'ambito del soggetto abilitato, che abbiano esperienza e autorità sufficienti e appropriate per assumersi detta responsabilità;
- a) richiedere che coloro che sono coinvolti nello svolgimento dell'incarico o del riesame della qualità dell'incarico non partecipino all'ispezione dell'incarico stesso.

Quanto esposto nel presente intervento è solo una parte delle procedure che il revisore legale dovrà mettere in atto se vorrà gestire in maniera professionalmente corretta il mandato assegnatoli. Il controllo della qualità del lavoro si riferirà a strumenti quali questionari sul controllo interno (ICQ) e *check list* che applicano i principi di revisione relativi al controllo della qualità<sup>6</sup>.

## 3. CONTROLLO DELLA QUALITÀ: APPLICAZIONE DEI PRINCIPI ISA ITALIA 220 E ISCQ 1

### Cronologia

**2011:** Presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) – Ragioneria Generale dello Stato (RGS) – Ispettorato Generale Finanza (IGF) è stato istituito l'Ufficio V<sup>7</sup> preposto a seguire l'attività di Revisione Legale ai sensi del decreto legislativo n. 39 del 2010.

**2017 (settembre):** si inaugura la stagione della *divulgazione della metodologia e tecnica della Revisione Contabile (Legale)*, tramite l'assegnazione di crediti/CFP necessari per mantenere l'iscrizione al Registro dei Revisori Legali. Ne consegue che nelle varie Offerte Formative approvate MEF vi siano le 139 "Materie caratterizzanti" (classe A), le uniche che definiscono e interpretano la metodologia e la tecnica

<sup>6</sup> Op.cit. Parte II – III – IV e V

<sup>7</sup> **Ufficio V:** Coordinamento delle attività, delle funzioni di vigilanza e della gestione dei rapporti convenzionali in materia di revisione legale dei conti ai sensi del decreto legislativo n. 39 del 2010; rapporti con gli organismi nazionali e internazionali competenti in materia di controllo sull'attività di revisione legale dei conti. Attività relative allo svolgimento della formazione continua e al controllo della qualità degli iscritti al Registro; vigilanza sul corretto e indipendente svolgimento dei compiti delegati in materia di formazione continua e controllo di qualità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del decreto legislativo n. 39 del 2010. Il decreto legislativo 39/2010 prevedeva originariamente tre uffici, da affidare a dirigenti nominati ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 165/2001: Ragioneria Generale dello Stato - Ministero dell' Economia e delle Finanze - IGF - Finanza (mef.gov.it)

applicabile nella Revisione Legale. Finalmente la professione di revisore ha un riferimento concreto e circoscritto al MEF e finalmente la metodologia e la tecnica della revisione contabile (Legale) possono essere divulgate insieme al concetto che “*La professione di Revisore Legale è una professione diversa e separata da quella di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile*”

### 3.1 I controlli e le verifiche del MEF

Quali potranno essere i controlli che eseguiranno i preposti alla verifica della qualità nominati dal MEF? Proviamo ad individuarli<sup>8</sup>. Saranno controlli sull'attitudine professionale, sulla metodologia applicata e sulle conclusioni raggiunte:

- 1) *sull'attitudine professionale*: verificheranno la competenza professionale del revisore, oltre che indipendenza, integrità, obiettività e riservatezza con riferimento ai Principi di Revisione ISA Italia 200 - 220 - ISCQ 1. (**Tav. 2**, Parti A e B)
- 2) *sulla metodologia applicata*: passeranno certamente a verificare la metodologia e le tecniche di approccio applicate (**Tav. 4**):
  - In che modo il revisore ha “compreso” la società: (P.R. ISA Italia 315) e quali strumenti ha utilizzato per raccogliere le relative informazioni (archivi);
  - In che modo ha pianificato l'intervento (P.R. ISA Italia 300);
  - Come e con quali strumenti professionali ha determinato il *Rischio di Revisione* nelle sue tre componenti (*Rischio Intrinseco*, *Rischio di Controllo* e *Livello (Rischio) di Individuazione*);
  - L'approccio di verifica (di conformità o sostanza) che ha applicato e i conseguenti *memoranda* con le conclusioni raggiunte;
  - Come ha eseguito la procedura delle conferme esterne con relativo *memorandum*;
  - Come ha organizzato e condotto la verifica dell'inventario fisico con relativo *memorandum*;
  - Il tempo impiegato rapportato alla parcella emessa;
- 3) *sulle conclusioni raggiunte*: partiranno innanzitutto dalla relazione di revisione per esaminare il giudizio e le eventuali eccezioni, qualifiche o altri rilievi evidenziati dal revisore come completamento del proprio intervento professionale, ricercando e valutando i rilievi nelle carte di lavoro.
  - I *memoranda* che ha prodotto e come ha elaborato le varie *check lists* utili per valutare il *Rischio Intrinseco*;
  - I *memoranda* che ha prodotto nella determinazione del *Rischio di Revisione* in base ai risultati elaborati dai vari ICQ utili alla determinazione del *Rischio di Controllo*;
  - I *memoranda* che ha prodotto nella verifica della regolare tenuta della contabilità ex PR ISA Italia 250B;
  - I *memoranda* che ha prodotto dopo ogni verifica della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili<sup>9</sup>;

### 3.2 Adeguamento del singolo revisore legale alla normativa vigente (**Tav. 2 e 4**)

È naturale che il revisore legale che opera singolarmente in società non quotate e nelle PMI si trovi in difficoltà di fronte alla normativa entrata in vigore, difficoltà dovuta alla mancanza di indicazioni operative e punti di riferimento. Rispetto all'attività tipicamente svolta dalle multinazionali della revisione, il protagonista applicherà il cosiddetto «*Light Audit*». Tale approccio “*leggero*” non è altro che un sistema semplificato di attuazione delle procedure che possono essere applicate e comunemente adottate dal singolo professionista senza difficoltà, se non quella di adattarsi alla metodologia ed alle tecniche specifiche ed al nuovo approccio da adottare.

La procedura in particolare prevede<sup>10</sup>:

- 1) la costruzione dell'archivio permanente;
- 2) la costruzione dell'archivio imposte;
- 3) la costruzione dell'archivio procedure con il completamento dei questionari sul controllo interno (ICQ) *semplificati* necessari a coprire i principali cicli operativi;
- 4) la successiva verifica delle procedure tramite il «*walk through*»;
- 5) la determinazione del *Rischio di Revisione* per ciclo operativo e per posta di bilancio e del livello di significatività e la definizione delle verifiche di conformità che il revisore dovrà eseguire

Quanto sopra descritto verrà verificato dagli ispettori del MEF per proporre agli organi di controllo qualità il fatto che il revisore legale ha assolto il dettato non solo dell'art. 2403 c.c. ma quanto stabilito dagli ISA. Successivamente, l'evidenza delle verifiche sulle transazioni, nonché di quelle di sostanza, (quali analisi comparativa, circolarizzazioni e conferme da terzi, inventario fisico, conteggio cassa ed infine la revisione del bilancio d'esercizio secondo l'art.14 D. Lgs. n. 39/2010) sono sufficienti per dimostrare l'applicazione anche degli ISA 220 e ISCQ 1 relativi alla qualità del lavoro.

Resta solo il fatto che il revisore legale che opera singolarmente dovrà abituarsi a completare nelle prime visite ed aggiornare negli anni successivi, oltre agli archivi citati in precedenza, altre *check list* di essenziale applicazione quali «Parti correlate» «Corretta Amministrazione» «Continuità Aziendale» «Conoscenza dell'azienda» ed altre riferite alla possibilità di identificare errori significative frodi e che richiamano i principi di revisione (ISA) relativi.

Tutti questi strumenti servono per applicare in pratica in modo sistematico e semplice i Principi di revisione ISA richiesti dal D. Lgs. n. 39/2010 ed ora obbligatori. È una metodologia che il revisore legale singolo dovrà abituarsi ad adottare che gli permetterà di soddisfare, oltre ai dettami dei Principi di revisione ISA, quelli relativi al controllo qualità. Il revisore legale dovrebbe ora informare le società soggette a controllo della mutata situazione; infatti si tratta di far comprendere agli amministratori delle piccole e medie aziende che la richiesta di ulteriore documentazione, nonché la formalizzazione dei colloqui con gli stessi, non è conseguenza di «una intervenuta mancanza di fiducia» nei loro confronti, ma è l'esigenza richiesta dai nuovi obblighi e successivi controlli ai quali il revisore legale sarà soggetto: questo ai fini del successivo controllo della qualità delle varie fasi della revisione che devono essere documentate in modo tale da permettere la verifica a distanza di tempo.

In definitiva, i doveri del soggetto abilitato sono strettamente collegati alla qualità del lavoro eseguito in conformità alla legge (**Tav. 2**) e ai principi di revisione: senza indipendenza l'attività non può essere eseguita in maniera qualitativamente accettabile.

<sup>8</sup> Equivalgono alle *Interoffice quality review* che sono condotte, all'interno delle società di revisione, da *team* preposti nel controllo affinché il lavoro sia svolto in accordo con i principi di revisione ed i *must etici* e di comportamento pretesi dai propri collaboratori interni.

<sup>9</sup> Ex art 14, comma 1, lettera b) del D.lgs. 39

<sup>10</sup> Le procedure descritte sono reperibili nel Cap.78 del Manuale del Revisore Legale VIII Edizione IPSOA.

**Tav. 1 - Riferimenti normativi e professionali – sintesi**

- articoli 10, 10 bis, 10 ter e 17 D.Lgs. 39/2010 (l'articolo 17 è relativo agli **Enti di Interesse Pubblico** identificati al precedente articolo 16);
- **Principio di Revisione sul controllo della qualità ISQC 1;**
- **Principio di Revisione (ISA Italia) n. 200** sugli “**Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai Principi di Revisione (ISA Italia)**”;
- **Principio di Revisione (ISA Italia) n. 220** sul “**Controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile del bilancio**”;
- **Regolamento adottato con il D.M. n. 261 del 28.12.2012** ove, tra le **casistiche che legittimano la cessazione anticipata dell’incarico di revisione per revoca o dimissioni volontarie**, è indicata anche l’insorgenza di situazioni **lesive dell’indipendenza**;
- **Principi elaborati ed adottati dalle associazioni e dagli ordini professionali (CNDCEC) congiuntamente al MEF e alla Consob;**
- **Determina MEF del 10 novembre 2018 – prot.245504**

**Tavola 2 – MEF Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all’esercizio dell’attività di revisione legale dei conti**

<p><b>PARTE A – Il quadro concettuale dei principi deontologici, di riservatezza e segreto professionale</b></p> <p><b>Sezione 100</b> Definizioni, introduzione e principi fondamentali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Il quadro di riferimento: l’approccio concettuale;</i></li> <li>- <i>I rischi e le misure di salvaguardia;</i></li> <li>- <i>La risoluzione dei conflitti di natura deontologica;</i></li> </ul> <p><b>Sezione – 110</b> Integrità;</p> <p><b>Sezione - 120</b> Obiettività;</p> <p><b>Sezione - 130</b> Competenza professionale e diligenza;</p> <p><b>Sezione - 140</b> Riservatezza;</p> <p><b>Sezione – 150</b> Comportamento professionale.</p>	<p><b>PARTE B – L’applicazione del quadro concettuale dei principi fondamentali</b></p> <p><b>Sezione 200</b></p> <p><b>Sezione 210</b> Incarico Professionale:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Accettazione del cliente;</i></li> <li>- <i>Accettazione dell’incarico;</i></li> <li>- <i>Sostituzione del soggetto abilitato alla revisione;</i></li> </ul> <p><b>Sezione -220</b> Conflitto di interessi;</p> <p><b>Sezione -230</b> Secondo parere;</p> <p><b>Sezione -240</b> Compensi e altre tipologie di remunerazione;</p> <p><b>Sezione -250</b> Promozione delle prestazioni professionali;</p> <p><b>Sezione - 260</b> Regali, ospitalità e altri favori di natura pecuniaria e non pecuniaria;</p> <p><b>Sezione -270</b> Custodia dei beni del cliente;</p> <p><b>Sezione -280</b> Obiettività.</p>
---	--

**Tavola 3 - ISA 220 - ICCQ 1: Regole - Linee Guida (Aspetti riguardanti i soggetti abilitati di dimensioni minori)**

**Regole**

**14** Il soggetto abilitato deve conformarsi a ciascuna regola del presente ISQC 1 a meno che, nel suo caso specifico, la regola non sia pertinente ai servizi forniti relativamente alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché agli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e ai servizi connessi. (Rif.: Par. A1)

**Linee Guida**

**Applicazione e conformità alle regole pertinenti (Rif. Regole: Par. 14)**

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

**A 1.** L'ISQC 1 non esige la conformità a regole non pertinenti, per esempio, nel caso di un singolo professionista senza personale professionale. Alcune regole del presente ISQC 1, quali quelle relative alle direttive e procedure sull'assegnazione di personale appropriato al *team* dell'incarico (si veda il paragrafo 31), sulle responsabilità del riesame del lavoro (si veda il paragrafo 33) e sulla comunicazione annuale dei risultati del monitoraggio ai responsabili degli incarichi all'interno del soggetto abilitato (si veda il paragrafo 53), non sono pertinenti in assenza di personale professionale.

**Elementi di un sistema di controllo della qualità (Rif.: Regole Par. 17).**

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

**A 3.** Per i soggetti abilitati di dimensioni minori la documentazione e la comunicazione delle direttive e delle procedure possono essere meno formali ed estese rispetto ai soggetti abilitati di dimensioni maggiori

Monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità del soggetto abilitato (Rif.: Regole Par. 48)

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

**A 68** Nel caso dei soggetti abilitati di dimensioni minori, può essere necessario che le procedure di monitoraggio siano svolte dalle persone responsabili della configurazione e della messa in atto delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità del soggetto abilitato, o che possono essere coinvolti nello svolgimento del riesame della qualità dell'incarico.

Un soggetto abilitato con un numero limitato di persone per svolgere le ispezioni sugli incarichi e le altre procedure di monitoraggio può scegliere di avvalersi di una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale. In alternativa, il soggetto abilitato può accordarsi con altre organizzazioni appropriate per la condivisione di risorse per lo svolgimento delle attività di monitoraggio.

**Reclami e segnalazioni**

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

**A 72** Nel caso di soggetti abilitati con un esiguo numero di partner, può non risultare fattibile che il partner preposto alla supervisione dell'investigazione non sia coinvolto nell'incarico.

I soggetti abilitati di dimensioni minori, per svolgere l'investigazione in merito a reclami e segnalazioni, possono avvalersi dei servizi di una persona esterna adeguatamente qualificata, di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale.

**Documentazione del sistema di controllo della qualità (Rif: Regole Par. 57)**

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

**A 75** I soggetti abilitati di dimensioni minori possono utilizzare metodi più informali nella documentazione dei propri sistemi di controllo della qualità, quali annotazioni manuali, *check list* e formulari.

**Tav. 4 Sintesi**

A) **CONOSCENZA DELLA SOCIETÀ P.R. ISA ITALIA 315**<sup>11</sup>:

- 1) **Archivio\* Permanente:** informazioni sulla storia della società; (\*) \*\*\*
- 2) **Archivio\*Imposte:** Informazioni sulla storia fiscale della società; (\*) \*\*\*
- 3) **Archivio Procedure: Check list 1a:** Conoscenza dell'attività aziendale; (\*) (\*\*\*) - anche ridotto)
- 4) **Pianificazione della revisione**

B) **DETERMINARE IL RISCHIO DI REVISIONE E LE VERIFICHE ESEGUITE:**

- 5) **Archivio Generale o dell'Organizzazione del Lavoro.** Determinare il *Rischio Intrinseco\** (\*\*\*)
- 6) **Archivio delle Procedure\*\*.** Determinare il *Rischio di Controllo ICQ* - Questionari sul Controllo Interno  
Rispondere alle domande dei questionari ed identificare il *Rischio di Controllo* per ogni ciclo operativo;
- 7) **Contestualmente determinare** il (*Rischio*) *Livello di Individuazione\*\** ed il *Rischio di Revisione* per ogni ciclo operativo e per posta di bilancio\*.
- 8) Definire quali verifiche di conformità o sostanza da applicare. \* (\*\*\*) **di sostanza Micro Imprese**

C) **ALTRE PROCEDURE DI REVISIONE - BILANCIO - RELAZIONE DI REVISIONE:**

- 9) **La verifica dell'Inventario fisico;** \*\*\*
- 10) **Conferme esterne;** \*\*\*
- 11) **Verifiche ex P.R. SA Italia 250B e art. 14 d. lgs. 39 del 27/01/2010;** \*\*\*
- 12) **Bilancio:** Le verifiche sul bilancio al 31/12/20xx. \*\*\*
- 13) **Verifica del Controllo della qualità;**
- 14) **Verifica della relazione di revisione**

*\*(check list e questionari completati nei primi interventi e negli anni successivi puntualmente aggiornati)*

*\*\* ICQ e valutazioni non applicabili nella revisione delle Micro Imprese*

*\*\*\* Tutte applicabili nelle Micro Imprese*

<sup>11</sup> P.R. ISA Italia 315 nelle Regole 13/24 – Linee guida 66/100 e in app.1 riporta i principi dei documenti CoSO Report I (1992) e CoSO Framework SCIGR (2013)